

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, LR1 und LR2, im Beisein der Schriftführerin Sf., in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch die Trust Treuhand und Steuerberatungs GmbH, Praterstraße 38, 1020 Wien, vom 3.08.2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf vom 20.07.2007 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 sowie in der Beschwerdesache vom 9.04.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 16.03.2010, betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 in der Sitzung am 15. Oktober 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zugelassen.

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Nichtanerkennung des 100%igen Vorsteuerabzuges aus der Errichtung eines Einfamilienhauses in den Jahren 2003 bis 2007 durch den Beschwerdeführer (Bf.). Von den Errichtungskosten wurden 100% der Vorsteuern in den Umsatzsteuererklärungen geltend gemacht, da dieses Objekt vom Bf. zur Gänze dem Unternehmen gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zugeordnet wurde.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurden die betrieblich genutzten Räume besichtigt und auf Grund der vorgelegten Hauspläne wurden dem Haus eine 72%ige private und eine 28%ige betriebliche Nutzung nach Fertigstellung zugeordnet.

Im errechneten Prozentsatz von 28% wurden die gemischt genutzten Gebäudeteile (Gänge, Vorräume) im Verhältnis der betrieblichen Haupträume bereits miteinbezogen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bf. 20,38 m<sup>2</sup> an die U1 sowie ein Garagenplatz mit 31,15m<sup>2</sup> an die U2 ab 1. Oktober 2008 vermietet habe. Der Rest der unternehmerischen Räume wird seit 1. August 2008 an die U3 vermietet.

Im errechneten betrieblichen Prozentsatz von 28 sind die gemischt genutzten Gebäudeteile (Gänge, Vorräume etc.). Im Verhältnis der betrieblichen Haupträume bereits miteinbezogen.

Der räumliche Teil im Dachgeschoss mit 22,90 m<sup>2</sup> wird als Arbeitszimmer des Bf. genutzt. Der Rest der Räume wird laut vorgelegtem Mietvertrag um 1.377,12 € zuzügl. 20% USt seit 01.08.2006 an die U3 vermietet.

**Von der Betriebsprüfung werden folgende Korrekturen durchgeführt:**

<b>Aufgliederung der Vorsteuerbeträge:</b>				
		<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Vorsteuern		55.969,20	120.162,49	92.579,67
Vorsteuern V+V		69,22	74,19	89,40
Summe gebucht Vorsteuern laut FIBU		56.038,42	120.236,68	92.669,07
Vorsteuern		55.969,20	120.162,49	92.579,67
Vorsteuerkorrektur aus Deckungsrücklassen			-1.945,67	-16.271,73
Korrigierte Vorsteuern		55.969,20	118.216,82	76.307,94
Vorsteueraufteilung:				
Vorsteueraufteilung 1 bis 4 betrieblich: ges. € 44.833,50	28%		12.553,38	
Vorsteueraufteilung 1 bis 4 privat: ges. € 44.833,50	72%		32.280,12	
Vorsteueraufteilung restliche Zeiträume		55.969,20	73.383,32	76.307,94
Vorsteueraufteilung restliche Zeiträume betrieblich	28%	15.671,38	20.547,33	21.366,22
Vorsteueraufteilung restliche Zeiträume privat	72%	40.297,82	52.835,99	54.941,72
Vorsteuer für betriebliche Nutzung M		15.671,38	33.100,71	21.366,22
Vorsteuern V+V S		69,22	74,19	89,40
Vorsteuern gesamt laut BP		15.740,60	33.174,90	21.455,62
Differenz resultierend aus Vorst. DRL		0,00	1.945,67	16.271,73
Differenz resultierend aus Vorst. M privat		40.297,82	85.116,11	54.941,72
Differenz gesamt		40.297,82	87.061,78	71.213,45

## Vorsteuern 2003

Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil des Hauses erfolgte der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemäß

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, bei der gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht zur Steuerpflicht optiert werden kann.

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG sei der Vorsteuerabzug für die privaten Hauserrichtungskosten in Höhe von 72 % laut o.a. Tabelle für den Zeitraum 2003 zu korrigieren.

## **Vorsteuern 2004 und 2005**

### **Vorsteuern 1.1.2004 bis 30.4.2004**

Konnte hinsichtlich der im Zeitraum Jänner bis April 2004 angefallenen Errichtungskosten der Vorsteuerabzug zunächst zur Gänze geltend gemacht werden und erfolgte die Fertigstellung und tatsächliche erstmalige In-Nutzungnahme des Gebäudes erst nach dem 1. Mai 2004, sei der für die Voranmeldezeiträume Jänner bis April 2004 beanspruchte Vorsteuerabzug, soweit er im Zusammenhang mit der späteren nicht-unternehmerischen Verwendung stehe, gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 zur Gänze wieder rückgängig zu machen.

Ändern sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, noch im Jahr der Anschaffung bzw. Errichtung und der erstmaligen Verwendung, so sei der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 UStG zur Gänze in dem Voranmeldezeitraum, in dem die Änderung erfolgte, richtig zu stellen. Durch die zum 1. Mai 2004 in Kraft getretene Rechtslage haben sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse gegenüber den VA-Zeiträumen Jänner bis April 2004 insoweit geändert, als ein Zusammenhang der für diese Zeiträume geltend gemachten Vorsteuern für bis 30.4.2004 noch nicht in Verwendung genommene Objekte mit einem - zukünftigen - steuerpflichtigen Eigenverbrauch nicht mehr gegeben sein könne. Die gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vorzunehmende Richtigstellung (= Rückgängigmachung) des Vorsteuerabzuges hätte demnach in der UVA für den VA-Zeitraum Mai 2004 zu erfolgen.

Von den gesamten Vorsteuerbeträgen 1-4/2004 in Höhe von 45.942,03 € wurde ein Vorsteuerbetrag in Höhe von 5,7 € (betrifft nicht die Hauserrichtung) ausgeschieden. Von der restlichen Vorsteuer in Höhe von 45.936,33 € seien demnach 65% in der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2004, das sind 29.858,62 €, zu korrigieren.

Im Zuge der Prüfung wurde eine korrigierte UVA für den Zeitraum 4/2004 abgegeben. Laut dieser neuen UVA wurde eine Vorsteuer in Höhe von 21.465,13 € angesetzt. Dieser neue Betrag wurde in der o.a. Tabelle berücksichtigt.

Von den gesamten Vorsteuerbeträgen 1-4/2004 in Höhe von 44.833,50 € werden 72% für den privat genutzten Teil des Hauses ausgeschieden.

### **Vorsteuern ab 1.05.2004 bis 2007**

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 idF ab 1.5.2004 ist die Steuer für Lieferungen und Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für nicht-unternehmerische Zwecke des Unternehmens bzw. für den Bedarf seines Personals Zwecke steht.

Die Regelung stehe im Zusammenhang mit der gleichzeitigen Änderung des § 3a Abs. 1a UStG, wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks keinen Eigenverbrauch darstelle. Korrespondierend zu dem nicht steuerbaren Eigenverbrauch sei auch der damit zusammenhängende Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Vorsteuerbeträge für den prognostizierten privat genutzten Hausteil werden von der Betriebsprüfung in den Monaten 5-12/04 zu 65 % berichtigt (siehe o.a. Tabelle). Zusätzlich ist im Monat 12/2004 die Vorsteuerkorrektur in Höhe von 29.858,62 € zu berücksichtigen.

Entsprechend der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 19. Juli 2007 (Berufungsentscheidung gemäß § 276 BAO), die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 20. Juli 2007, die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 20. Juli 2007 und die Umsatzsteuer für die Monate 1-11/2006 mit Bescheid vom 19. Juli 2007 festgesetzt.

Entsprechend der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 19. Juli 2007 (Berufungsentscheidung gemäß § 276 BAO), die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 20. Juli 2007, die Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 mit Bescheid vom 20. Juli 2007 festgesetzt.

Die Vorsteuerbeträge für den privat genutzten Hausteil werden von der Betriebsprüfung in den Monaten 5 bis 12/2004 und 1 bis 12/2005 zu 72 % berichtigt.

2006	Stb. Umsatz	20%ige	10%ige	Vorsteuern bisher	Vorsteuern lt. BP
1	10.314,57	10.000,00	314,57	25.015,30	
2	33.814,57	33.500,00	314,57	14.242,31	
3	39.814,57	39.500,00	314,57	9.408,81	
4	21.314,57	21.000,00	314,57	13.676,84	
5	25.320,67	25.000,00	320,67	24.904,70	
6	18.420,67	18.100,00	320,67	907,11	
7	22.570,67	22.250,00	320,67	15.141,22	
8	320,67	0,00	320,67	684,20	
9	31.400,00	31.400,00	0,00	23.752,14	
10	30.200,00	30.200,00	0,00	1.367,77	
11	22.200,00	22.200,00	0,00	19.221,99	
Summe	255.690,96	253.150,00	2.540,96	148.322,39	41.494,05

#### Korrektur der Vorsteuern 1-11/2006

<u>Aufgliederung der Vorsteuerbeträge:</u>			
		2006	1bis 11/2006
Vorsteuern M		149.105,92	146.892,76
Vorsteuern V+V S		1.429,63	1.429,63
Summe gebucht Vorsteuern laut FIBU		150.535,55	148.322,39
Vorsteuern M		149.105,92	146.892,76
Vorsteuerkorrektur aus Deckungsrücklassen		-3.805,53	-3.805,53
Korrigierte Vorsteuern M		145.300,39	143.087,23
Vorsteueraufteilung restliche Zeiträume		145.300,39	143.087,23
Vorsteueraufteilung restliche Zeiträume betrieblich	28%	40.684,11	40.064,42
Vorsteueraufteilung restliche Zeiträume privat	72%	104.616,28	103.022,81
Vorsteuer für betriebliche Nutzung M lt. BP		40.684,11	40.064,42
Vorsteuern V+V S lt. BP		1.429,63	1.429,63
Vorsteuern gesamt laut BP		42.113,74	41.494,05
Differenz resultierend aus Vorst. DRL		3.805,53	3.805,53
Differenz resultierend aus Vorst. M privat		104.616,28	103.022,81
Differenz gesamt		108.421,81	106.828,34

Die Vorsteuerbeträge für den privat genutzten Hausteil wurden von der Betriebsprüfung in den Monaten 1 bis 11/2006 zu 72% berichtigt.

<u>Aufgliederung der Vorsteuerbeträge:</u>					
<u>Zeitraum</u>	<u>Vst. lt UVA</u>	<u>Korr. AP</u>	<u>Vst neu</u>	<u>Mehrergebnis</u>	<u>Summen</u>
		<u>(Außenprüfung)</u>		€	€
11/2003	19.810,60	12.876,89	6.933,71	12.876,89	
12/2003	36.158,60	23.503,09	12.655,51	23.503,09	
<b>Summe 11+12/03</b>					<b>36.379,98</b>
01/2004	7.985,70	5.186,81	2.798,89		
02/2004	960,00	624,00	336,00		
03/2004	15.531,50	10.095,48	5.436,03		
04/2004	21.465,13	13.952,33	7.512,80		
<b>Summe 1-4/04</b>	<b>45.942,33</b>	<b>29.858,62</b>	<b>16.083,71</b>		
05/2004	0,00		0		
06/2004	14.957,29	9.722,24	5.235,05	9.722,24	
07/2004	3.127,15	2.032,65	1.094,50	2.032,65	
08/2004	21.290,57	13.838,87	7.451,70	13.838,87	
09/2004	5.607,97	3.645,18	1.962,79	3.645,18	
10/2004	3.100,76	2.015,49	1.085,27	2.015,49	
11/2004	5.482,81	3.563,83	1.918,98	3.563,83	
12/2004	20.653,91	13.425,04	7.228,87	13.425,04	
12/2004		29.858,62		29.858,62	
<b>Summen 5-12/04</b>					<b>78.101,92</b>
<b>Summe gesamt 11/03-12/04</b>					<b>114.481,90</b>



Mit Schreiben vom 30. Juli 2007 erhob der Bf. **Berufung (nunmehr Beschwerde)** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 19. Juli 2007, eingelangt am 25. Juli 2007, den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 20. Juli 2007, eingelangt 23. Juli 2007 und den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 20. Juli 2007, eingelangt 23. Juli 2007 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer Jänner bis November 2006 vom 19. Juli 2007, eingelangt am 25. Juli 2007.

Als Begründung wird folgendes ausgeführt:

Der Bf. hat ein Haus im Zeitraum 2003 bis 2006 erbaut. Dieses Gebäude wird zu 28% betrieblich genutzt. Aufgrund der Gesetzeslage könne für die Errichtung dieses Gebäudes die volle Vorsteuer geltend gemacht werden. Die Behörde habe über den Zeitraum 2003 bis November 2006 Vorsteuern in der Höhe von 284.971,93 € nicht zur Absetzung zugelassen. Dies mit der Begründung auf die geänderte Gesetzeslage ab 01.05.2004, wonach ein Eigenverbrauch nicht steuerbar und deshalb ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Dies sei nach den bisherigen Erkenntnissen des EuGH unzutreffend, daher werde beantragt folgende Vorsteuern gutzuschreiben:

Jahr 2003	40.297,82 €
Jahr 2004 (5-12/2004)	52.835,99 €
Jahr 2005	54.941,72 €
Jahr 2006	104.616,28 €
Summe	<b>252.691,81 €</b>

Hinsichtlich des in Österreich durch die USt-Novelle 2004/27 geschaffene Rechtslage gegen die Auswirkungen des "Seeling" Urteiles wird eingewendet:

#### **Für Vorsteuern aus 2003:**

Das Finanzamt stütze sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig wäre, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrichtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil würde daher kein Vorsteuerabzug zustehen. Diese Bestimmung sei angeblich auf Basis von Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL bis 31.12.2003 beibehalten worden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (in diesem Sinne UStR 2000 Rz 1912).

Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe.

Zunächst ist richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch (betrieblich) genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich gewesen sei.

Daraus ergeben sich mehrere Schlussfolgerungen:

- Im Ausmaß der privaten Verwendung stünde auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zu.
- Wäre die private Nutzung jedoch unter 20 %, nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen auf Basis der Judikatur des VwGH also von untergeordneter Bedeutung, könnte einkommensteuerlich und folgend umsatzsteuerlich das gesamte Grundstück dem Unternehmen zugeordnet werden bzw. war dieses zuzuordnen. Daher stünde auch für das gesamte Grundstück der Vorsteuerabzug zu.
- Eine sich in Folgejahren ergebende Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles führe zu keinem anteiligen Vorsteuerabzug für die Erhöhung.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So hat der EuGH bereits am 11.7.1991, C-97/90, *Lennartz* entschieden, dass ein Vorsteuerabzug dann zustehe, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwerbe und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordne. Dieses Urteil sei durch das Urteil vom 4.10.1995, C-291/92 *Armbrecht* noch weiter präzisiert worden, wonach ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen könne, jedoch auch berechtigt sei, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige habe daher insofern ein Wahlrecht.

Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich war, war diese Bestimmung also gemeinschaftsrechtswidrig.

Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel hatte. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt hatte. Dies wäre nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen. Tumpel (ÖStZ 1998, 490 (493 ff)) habe für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. b UStG ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestehen, ob eine Regelung auf Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gestützt werden könne, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfalte. Daraus ergebe sich aber, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1.1.1995 auf Basis von Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL deshalb nicht zur Anwendung komme, da eben keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug gegeben war, die insofern beibehalten werden konnte, sondern vielmehr eine ganz andere Regelung, die die

Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zum Ziel hatte und die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung zeitigte. Nochmals sei betont, dass diese Zuordnungsregelung per se und insofern in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr entfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt wurde (vgl. in diesem Sinn auch Prodinger, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040)).

Weiters sei zu bedenken, dass trotz Geltung der Zuordnungsbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG die österreichische Finanzverwaltung bei aktiver umsatzsteuerlicher Zuordnung nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechtes (teilweise) sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt habe. Insofern sei auch in diesem Sinn faktisch der Vorsteuerauschluss nicht beibehalten worden (vgl. idS Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Selbst wenn man in der Norm des § 12 Abs 2 Z 1 UStG zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerauschluss erkennen wollte, da, obschon die Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen gemeinschaftswidrig sei, als Rechtsfolge ein Vorsteuerauschluss resultiert habe, der insofern beibehalten werden konnte, sei diese Argumentation allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997, jedenfalls aber nicht ab 1998 aufrecht zu erhalten.

Mit BGBl I 1998/9 habe der Gesetzgeber nämlich auf die in Folge der EuGH-Urteile Lennartz und Armbrrecht festgestellte EU-Widrigkeit reagiert, die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG insofern abgeschafft und durch eine neue Bestimmung ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht habe, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 ist zufolge BGBl I 1999/106 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergebe.

Damit sei zunächst - unstrittig - klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Insofern konnte also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden, sodass - jedenfalls zunächst - auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zustand.

Logische Rechtsfolge der Zuordnung eines privat genutzten Grundstücksanteiles zum Unternehmen wäre das Entstehen eines Eigenverbrauches. Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht hat der Gesetzgeber 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil konnte zwar dem Unternehmen zugeordnet werden; im Ergebnis blieb es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) ebenfalls gemeinschaftswidrig. Da eine Vermietung an



sich selbst gedanklich nicht möglich sei, könne auch die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die nach Finanzamtsmeinung als Vorsteuerauschluss zu qualifizierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG sei daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt worden. Allerdings liege auch inhaltlich eine neue Bestimmung vor:

Zum einen handle es sich nunmehr um eine Vorsteuerauschlussbestimmung und um keine Zuordnungsbestimmung zum Unternehmen.

Zum zweiten habe nach der ursprünglichen Bestimmung - wie ausgeführt - eine untergeordnete Privatnutzung zur vollen unternehmerischen Zuordnung zum Unternehmen geführt, während nach der Neubestimmung ab 1998 auch im Fall der untergeordneten Privatnutzung ein Vorsteuerabzug immer nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Anteiles möglich gewesen sei.

Zum dritten hätte nunmehr - im Gegensatz zur früheren Rechtslage - eine Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteiles in späteren Jahren einen Vorsteuerabzug (nämlich am Anfang) grundsätzlich ermöglicht, da das Gebäude ja auf Antrag zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden konnte. Auch insofern seien die beiden Regelungen nicht vergleichbar und liege daher eine Neuregelung vor.

Daraus erhellt aber unmittelbar, dass selbst unter der gedanklichen - und hier nicht vertretenen - Annahme eines gültigen und beibehaltenen Vorsteuerauschlusses am 1.1.1995 bis 31.12.1997 ab 1998 der Vorsteuerauschluss aufgrund einer neuen Bestimmung, die mit der alten auch inhaltlich nicht vergleichbar sei, nicht mehr beibehalten wurde (idS Achatz, RFG 2004, 52; Prodingen, SWK-Heft 23/24/2004, S 738 (1040), Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Wie Achatz (aaO) und Beiser/Pülzl (aaO) betonen, habe der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-konforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, in dem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig habe er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerauschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EG-Rechts.

Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Seeling wirke erga omnes und ex tunc (vgl. nochmals Beiser/Pülzl, aaO mwN). Zusammenfassend ergebe sich daher, dass das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftswidrig war, zum anderen nicht als Vorsteuerauschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerauschluss sei jedoch ab 1998 dadurch beseitigt worden, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert wurde, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall sei), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren

Nutzungsverhältnisänderungen ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt wurde, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert hat, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteiles Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen habe.

Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zustand, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Soweit der unabhängige Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes habe, wird die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art 234 EG-Vertrag angeregt.

### **Gebäudeinvestitionen im Zeitraum 1.01. - 30.04. 2004**

Zumindest hinsichtlich Gebäuden, die im Zeitraum zwischen 1.01.2004 -30.04.2004 errichtet und in Nutzung genommen wurden, sei festzuhalten, dass der österreichische Gesetzgeber das EuGH-Urteil in innerstaatliches Recht umgesetzt habe. Demnach stelle die Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers keine (unecht) steuerfreie Grundstücksvermietung dar. Dem Unternehmer stehe grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug (auch für den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil) für die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten zu. Allerdings sei der Anteil der privaten Nutzung des Gebäudes einem steuerpflichtigen Verwendungs-(Eigenverbrauch) zuzuführen, dessen Bemessungsgrundlage sich aus der fiktiven einkommensteuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) ableite.

Mit dem In-Kraft-Treten der Umsatzsteuernovelle 2004 mit 1.05.2004 haben sich aufgrund der Tatsache, dass die private Nutzung eines Grundstückes keinen steuerbaren Vorgang darstellt (Verankerung der Bestimmung des § 3 Abs. 1a Z 1 UStG als nicht steuerbarer Eigenverbrauch) auch in diesem Fall die Verhältnisse geändert, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, wodurch der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG ausgeschlossen werde. Für den Zeitraum 1.05.2004 - 31.12.2004 habe der Unternehmer - da es sich ab dann um einen nicht steuerbaren Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG handle - die zuerst geltend gemachten Vorsteuern für 8 Monate in Form einer Korrektur wieder rückgängig zu machen.

In den Folgejahren habe eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für den privat genutzten Gebäudeteil zu Lasten des Unternehmers zu erfolgen. Zu beachten sei, dass allerdings nur 9/10 der Vorsteuern korrigiert werden müssten, wodurch dem Unternehmer ein Vorteil von 1/10 abzüglich dem steuerpflichtigen Eigenverbrauch erwachse.

### **Für Vorsteuern ab dem 1. Mai 2004:**

Das Finanzamt beruft sich darauf, dass nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG der "Eigenverbrauch" eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nicht umsatzsteuerbar sei. Diese Bestimmung gelte seit 1.05.2004. Korrespondierend wurde in § 12 Abs 3 Z 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes eingeführt. Nach dem Finanzausschuss (FA 436 BlgNR XXII GP) basiere die Neuregelung auf der Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL. Die Neuregelung sei deshalb eingeführt worden, da die "konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu erheblichen Steuerausfällen führen würde" und weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern vorläge.

Nach den UStR 2000 Rz 2000 entsprechen die Auswirkungen der Neuregelung einem unecht steuerfreien Eigenverbrauch. Dies wird auch von der verwaltungsnahen Literatur (Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902) so gesehen ("Das Ergebnis entspricht der bis 2003 geltenden unechten Steuerbefreiung").

Tatsächlich war der Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes bis 31.12.2003 unecht von der Umsatzsteuer befreit, sodass korrespondierend ein Vorsteuerabzug für die privat genutzten Teile nicht möglich war.

Vom EuGH (EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling) sei erkannt worden, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch deshalb nicht anwendbar sei, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei. Der Eigenverbrauch sei so hin steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zustünde.

Ein Abweichen von diesem Regelfall im Sinne eines nicht steuerbaren Eigenverbrauches wäre also nur dann gedanklich möglich, wenn die Ausnahmebestimmung von Art 6 Abs 2 der 6. MwSt-RL überhaupt greife.

Nach dieser Bestimmung werde die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf des Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Mitgliedsstaaten könnten jedoch Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Anwendung dieser Ausnahmebestimmung auf privat genutzte Grundstücksanteile sei jedoch nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar:

Schon allgemein könne gesagt werden, dass nach der ganz einheitlichen Judikatur des EuGH in der Umsatzsteuer das Grundprinzip der Neutralität herrsche. Dies bedeute zum einen, dass Ausnahmebestimmungen von diesem Grundprinzip immer eng auszulegen seien, zum anderen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug weitest möglich auszulegen sei (vgl. hierzu z.B. Prodingner, SWK-Heft 12/2004, S 447 (607) mit ausführlichen Hinweisen auf die Judikatur des EuGH, zB EuGH 22.6.1993, C-333/91, Sofitam; 8.3.1988, C-165/86, Intiem u.a.).

Der EuGH habe sich, soweit ersichtlich, erst einmal direkt mit der Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs. 2 Satz 2 der 6. MwSt-RL auseinander gesetzt, nämlich in der Rechtssache Kühne (vgl. Schlussantrag GA vom 2.3.1989, dazu EuGH 27.6.1989, C-50/88).

Der Gerichtshof habe, basierend auf den Ausführungen des Generalanwaltes, festgestellt, dass diese Ausnahmebestimmung eng auszulegen sei. Sie könne daher jedenfalls nicht die Wirkung haben, dass eine Besteuerung des Eigenverbrauches auch dann vorgesehen werden könne, wenn der bezügliche Gegenstand gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt habe. Aufgrund der engen Auslegung kann die Ausnahmebestimmung daher nur so gesehen werden, dass Mitgliedsstaaten auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen verzichten könnten. Der Verzicht auf die Besteuerung des Eigenverbrauches eines gemischt genutzten Grundstückes wäre daher vom äußersten Wortsinn der Bestimmung noch gedeckt, obschon diese eng auszulegen sei.

Eine völlig schrankenlose Verzichtsmöglichkeit der Mitgliedsstaaten würde jedoch dem erwähnten Prinzip der Neutralität, das vom EuGH stets betont wird, widersprechen.

Dies zeige auch ein Vergleich zu anderen Ausnahmebestimmungen:

Im Gegensatz zu Art 6 Abs. 2, der den Verwendungseigenverbrauch den Dienstleistungen gleichstellt, stelle Art 5 Abs. 6 den Entnahmeeigenverbrauch der Lieferung gleich (vgl. hierzu EuGH 8.3.2001, C-415/98 Bakesi). Auch Art 5 Abs. 6 der 6. MwSt-RL kenne eine Ausnahmebestimmung.

Entnahme für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zum Zwecke des Unternehmens würden nämlich nicht unter den Eigenverbrauch fallen. Dies bedeute, dass sämtliche Entnahmen eines Gegenstandes der Lieferung gleichgestellt werden sollen. Nur in ganz speziellen, wirtschaftlich offensichtlich nicht bedeutsamen Ausnahmefällen soll die Besteuerung hintangehalten werden. Im Ergebnis handle es sich wohl um eine Vereinfachungsmaßnahme. Ein Ergebnis, dass Ausnahmen bei Lieferungen nur sehr eingeschränkt, bei sonstigen Leistungen jedoch schrankenlos möglich wären, sei jedenfalls unbillig.

Eine weitere Ausnahmebestimmung von der Eigenverbrauchsbesteuerung kenne Art 5 Abs. 8 der 6. MwSt-RL, wonach die Mitgliedsstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorläge. Auch hier dürfen keine Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst werden.

Es zeige sich also zunächst, dass auch diese Ausnahmebestimmung, die ebenfalls dem Bereich der Leistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) bzw. des (nach österreichischer Diktion), Eigenverbrauches zuzuordnen sei, einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich habe.

Auch werde vom EuGH bzw. den jeweiligen Generalanwälten (vgl. die Rechtssachen Abbey National (EuGH 22.2.2001, C-408/98; Schlussantrag GA 13.4.2000) und ebenso Fax World (EuGH 29.4.2004, C-137/02, Schlussantrag GA 23.10.2003) ausgeführt,

dass eine Vereinfachungsvorschrift vorläge. Es soll nicht eine hohe Umsatzsteuer bei der Übertragung des Gesamtvermögens ausgewiesen werden, die ohnedies wieder als Vorsteuer rückgeholt werden könnte. Es soll vielmehr vermieden werden, ein entsprechendes Umsatzsteuervolumen zahlungsflussmäßig abwickeln zu müssen.

Der EuGH ist hinsichtlich der Frage, ob Vorsteuern für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der nicht steuerpflichtigen Vermögensübertragung abzugsfähig seien, im Sinne des erwähnten Neutralitätsprinzips und der weitest möglichen Entlastung des Unternehmers zu dem Schluss gekommen, dass zwar wegen des direkten Zusammenhanges des Vorsteuerabzuges zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklich ersten Schritt der Vorsteuerabzug nicht zustehen würde, in einem weiteren Schritt jedoch eben auf Basis der erwähnten Grundprinzipien aufgrund einer Zuordnung der Vorumsätze zu den allgemeinen Umsätzen des Unternehmens die Vorsteuerentlastung sehr wohl stattfinden müsse. Damit habe der EuGH sogar frühere, engere Judikatur hinter sich gelassen.

Daraus ergäbe sich aber, dass die Ausnahmebestimmung des Art 5 Abs. 8 ebenfalls eng auszulegen sei und nur einen bestimmten Anwendungsbereich habe, jedenfalls also Art 6 Abs. 2 kein unbeschränkter Anwendungsbereich zugemessen werden könne. Wenn aber die (immer mit der Kombination des Vorsteuerabzuges zu sehende) Auswirkung von Art 5 Abs. 8 im Regelfall die Steuerneutralität sei (d.h. Vorsteuerabzug trotz Nichtsteuerpflicht des Umsatzes), so könne offensichtlich Art 6 Abs. 2 keine Bedeutung dahingehend zugemessen werden, dass zum einen Mitgliedsstaaten hier schrankenlos wirtschaftlich bedeutsame Gegenstände (aber auch wieder nicht alle Gegenstände) von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausnehmen können, umgekehrt den Vorsteuerabzug ausschließen dürfen.

Bedeutsam sei weiter, dass die 6. MwSt-RL in manchen Bestimmungen Abweichungen oder Einschränkungen der erwähnten Grundprinzipien insbesondere des Vorsteuerabzuges vorsehe.

Diese Bestimmungen hätten aber wiederum zum Inhalt, dass zum einen ihr Anwendungsbereich eng sei, sie also nur unter sehr eingeschränkten Bedingungen anwendbar seien, zum anderen, dass eine Konsultation oder Zustimmung eines weiteren Organes notwendig sei.

So sei nach Art 17 Abs. 7 ein Ausschluss von Investitionsgütern oder anderen Gegenständen von der Vorsteuerabzugsregelung möglich, wenn diese zum einen aus Konjunkturgründen geschehe, zum anderen die in Art 29 vorgesehene Konsultation eingehalten werde.

Auch Art 27 kenne als Vereinfachungsmaßnahmen bestimmte Sondermaßnahmen, die die Steuererhebung vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollen. Diese Maßnahmen dürften die im Stadium des Endverbrauches fällige Steuer nur in unerheblichem Maße, beeinflussen.

Auch hier sei eine nur sehr enge Einschränkung des allgemeinen Grundprinzips der Wettbewerbsneutralität möglich, wobei die Fälle ausdrücklich geregelt seien und unter der Teleologie der Vereinfachungsmaßnahme stünden. Zusätzlich sei hier wiederum eine Ermächtigung des Rates (auf Vorschlag der Kommission) notwendig.

Es zeige sich daher, dass die genannten anderen Ausnahmebestimmungen jeweils einen deutlich engeren Anwendungsbereich hätten und oftmals nur durch zusätzliche Genehmigungen erreichbar seien. Unter den von der Judikatur stets betonten Grundprinzipien der Wettbewerbsneutralität, der engen Auslegung von Ausnahmebestimmungen und der weiten Auslegung von Vorsteuerabzugsberechtigungen ergäbe sich also auch hieraus, dass der Bestimmung des Art 6 Abs. 2 2. Satz der 6. MwSt-RL nicht die Bedeutung zugemessen werden könne, dass gemischt genutzte Gebäude hinsichtlich des Eigenverbrauches von der Besteuerung ausgenommen werden könnten (und jedenfalls dann nicht, wenn untrennbar verbunden der Vorsteuerabzug versagt werde).

Weiters spreche gegen die Anwendbarkeit von Art 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL als Basis für die neue Bestimmung des § 3a UStG sowohl die Teleologie der Ausnahmebestimmung der 6. MwSt-RL als auch die Teleologie der neuen österreichischen Rechtslage.

Wie bereits zitiert, sei die Verwaltungsmeinung darauf ausgerichtet, dass durch die neue Bestimmung eine im Inhalt unechte Steuerbefreiung geschaffen werde. Der EuGH habe jedoch im Urteil Seeling eindeutig ausgeführt, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig sei. Wenn nun aber sich die aus den Materialien und der Verwaltungsauffassung ergebende Teleologie der österreichischen Neubestimmung ganz eindeutig auf eine Wiederherstellung des alten Zustandes, also die (Wieder)Einführung einer unechten Steuerbefreiung gerichtet sei, so könne hiezu nicht eine ganz anders geartete Ausnahmebestimmung der 6. MwSt-RL verwendet werden, deren Zielrichtung - insbesondere unter Beachtung des Grundsatzes der engen Auslegung - offensichtlich nicht auf eine "Umgehung" der Judikatur des EuGH gerichtet sei (vgl. hierzu Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604), *Prodinger*; aaO; *Achatz*, RFG 2004, 52). Die durch BGBl I 2004/27 eingeführte unechte Befreiung nach § 3a Abs 1a und § 12 Abs. 3 Z 4 UStG sei daher ebenso gemeinschaftswidrig wie die unechte Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG bis zu BGBl I 2003/134 (so Beiser, RdW 2004, 316).

Wenn die Gesetzesmaterialien davon sprechen, dass die Beachtung des Seeling-Urteiles zu massiven Steuerausfällen geführt habe, so sei zum einen darauf hinzuweisen, dass derartige budgetäre Überlegungen nicht zum Aufheben des Grundprinzips des Mehrwertsteuerrechts führen können (vgl. etwa das EuGH-Urteil Seeling und EuGH 11.9.2003, C-155/01 *Cookies World*). Zum zweiten habe der EuGH in der Rechtssache Seeling die wirtschaftlichen Auswirkungen seiner Judikatur nicht etwa übersehen oder nicht bedacht, sondern vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es ein Ausfluss der 6. MwSt-RL sei, dass der Vorsteuerabzug unter den sonstigen Voraussetzungen am Anfang zur Gänze zustehe und eine Korrektur über die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgen müsse. Bei einer nur 10-jährigen Korrekturfrist habe der EuGH darauf



hingewiesen, dass die - insofern ja extra geänderte - 6. MwSt-RL hierfür als Maximum eine 20-jährige Korrekturfrist vorsehe. Hält man diese Bestimmungen für nicht zielführend, müsste eben die 6. MwSt-RL geändert werden.

Über diesen gesamten Bereich hinaus sei die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL auch deshalb nicht anwendbar, da es im Gegensatz zur Meinung der Materialien sehr wohl zu Wettbewerbsverzerrungen komme.

Werde die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches isoliert betrachtet, so sei offensichtlich eine Bevorzugung des "an sich selbst leistenden" Unternehmers gegenüber etwa einem Mieter gegeben, da der Mieter der Privatwohnung die Umsatzsteuer auf die Miete tragen müsse, während der der Miete wirtschaftlich vergleichbare Eigenverbrauch nicht steuerbar sei.

Beziehe man jedoch im Sinne des Gesamtkonzeptes der Neuregelung den Vorsteuerauschluss mit ein, so ergäbe sich wiederum, dass der privat nutzende Unternehmer gegenüber dem Mieter benachteiligt werde. Wie Achatz (aaO) gezeigt habe, entspreche es dem normativen inhaltlichen Konzept des Art 6 Abs. 2, den endverbrauchenden Unternehmer in den Fällen des Nutzungseigenverbrauches fiktiv einem Letztverbraucher gleichzustellen, der den Gegenstand von einem Unternehmer miete.

Nunmehr wäre aber der Vermieter vorsteuerabzugsberechtigt, und der Mieter hätte auf die laufende Nutzung Umsatzsteuer zu bezahlen, die er nicht abziehen könne. Demgegenüber wäre der Unternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt, und die nicht anfallende Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch könne diesen Nachteil nicht kompensieren. Der Unternehmer sei also dem Mieter nicht gleichgestellt, sondern vielmehr benachteiligt.

Diese Problematik ziehe sich auch bei einem Vergleich mit Bauträgermodellen oder Leasingfinanzierungen durch.

Ebenso verfehlt sei der Versuch des Finanzausschusses, einen Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude habe, hinsichtlich des Vorsteuerabzuges mit einer anderen Person, die über eben jene unternehmerische Tätigkeit nicht verfüge, zu vergleichen. Es sei eben das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zustehe. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmen zugeordneten nicht unternehmerisch genutzten Teil grundsätzlich zustehe, ergäbe sich schon aus der Judikatur des EuGH in den Rechtssachen Armbrrecht und Lennartz (EuGH 4.10.1995, C-291/92 bzw. EuGH 11.7.1991, C-97/90).

Im Gegensatz zur Meinung der Materialien werde also durch die Neubestimmung eine Wettbewerbsverzerrung erst wieder eingeführt, statt sie hintanzuhalten. Auch deshalb könne die Neuregelung nicht auf Art 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL gestützt werden.

Selbst wenn Art 6 Abs. 2 eine taugliche Grundlage für einen nichtsteuerbaren Eigenverbrauch böte, scheint das ebenfalls eingeführte Vorsteuerabzugsverbot

problematisch: Zwar sei ein Ausfluss der 6. MwSt-RL, dass - von Auslandsumsätzen abgesehen - ein nicht steuerbarer Umsatz nicht zum Vorsteuerabzug führe. Es dürfe jedoch nicht übersehen werden, dass durch diese Neuregelung, wie von den Materialien angedeutet und von der Verwaltung ausdrücklich bestätigt, die alte Rechtslage wiederhergestellt werden soll, also inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung normiert werden soll (vgl. nochmals AB 436 BlgNR XXII GP, Kolacny/Caganek, SWK-Heft 20/21/2004, S 658 (902); UStR 2000 Rz 2000; hiezu auch zu Recht ablehnend Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444 (604)).

Soll aber inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung eingeführt werden, so wäre das korrespondierend eingeführte Vorsteuerabzugsverbot - abgesehen von den obigen Überlegungen - als Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes anzusehen. Nachdem aber ein Vorsteuerabzugsverbot in diesem Sinne unter Umständen schon in den Jahren 1995 - 2003 nicht bestanden habe, jedenfalls aber in der Zeit von 1.1.2004 bis 30.4.2004 nicht gegeben war, da in diesem Zeitraum der Eigenverbrauch steuerpflichtig war und daher die Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben war, könnte ein Vorsteuerabzugsverbot jedenfalls nicht auf Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gestützt werden. Von der Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes könne nicht die Rede sein. Eine Ausnahmebestimmung nach Art 17 Abs. 7 wäre auch nicht gegeben, da allein schon die in Art 29 vorgesehene Konsultation nicht stattgefunden habe. Weiters widerspräche die Einführung einer unechten Steuerbefreiung auch dem EuGH-Urteil Seeling.

Es ergäbe sich daher zusammenfassend, dass sich der nach österreichischer Rechtslage vorgesehene nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet sei, als nicht mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar erweise, da die Ausnahmebestimmung des Art 6 Abs. 2 2. Satz der 6. MwSt-RL keine taugliche Basis bilde. Somit sei auch das korrespondierende Vorsteuerabzugsverbot gemeinschaftsrechtswidrig, da - als Ausfluss zur Entscheidung Seeling - der Eigenverbrauch somit steuerpflichtig zu behandeln und der Vorsteuerabzug zu gewähren sei. Darüber hinaus bestünden auch Bedenken, dass das Vorsteuerabzugsverbot per se gemeinschaftsrechtswidrig sei.

Sohin sei aber das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des dem Unternehmen zugeordneten, aber nicht unternehmerisch genutzten Grundstücksanteiles zu Unrecht verwehrt worden.

Soweit der UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes hat, wird die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art 234 EG-Vertrag angeregt.

Für den Fall der Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung (nunmehr Beschwerde) wird die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) beantragt.

## **Ergänzung zur Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 vom 30. Juli 2007**

Die Ergänzung betrifft den Sachverhalt der Gebäudeinvestitionen im Zeitraum 1.01. bis 30.04.2004 und lautet wie folgt:

### **Gebäudeinvestitionen im Zeitraum 1.01. - 30.04. 2004**

Zumindest hinsichtlich Gebäuden, die im Zeitraum zwischen 1.01. und 30.04.2004 errichtet und in Nutzung genommen wurden, ist festzuhalten, dass der österreichische Gesetzgeber das EuGH-Urteil in innerstaatliches Recht umgesetzt hat. Demnach stellt die Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Unternehmers keine (unecht) steuerfreie Grundstücksvermietung dar. Dem Unternehmer stehe grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug (auch für den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil) für die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten zu. Allerdings sei der Anteil der privaten Nutzung des Gebäudes einem steuerpflichtigen Verwendungs(Eigenverbrauch) zuzuführen, dessen Bemessungsgrundlage sich aus der fiktiven einkommensteuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) ableite.

Mit dem In-Kraft-Treten der Umsatzsteuernovelle 2004 mit 1.05.2004 hätten sich aufgrund der Tatsache, dass die private Nutzung eines Grundstückes keinen steuerbaren Vorgang darstelle (Verankerung der Bestimmung des § 3 Abs. 1a Z 1 UStG als nicht steuerbarer Eigenverbrauch) auch in diesem Fall die Verhältnisse geändert, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, wodurch der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG ausgeschlossen werde. Für den Zeitraum 1.5.2004 - 31.12.2004 habe der Unternehmer - da es sich ab dann um einen nicht steuerbaren Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1 a Z 1 UStG handle - die zuerst geltend gemachten Vorsteuern für 8 Monate in Form einer Korrektur wieder rückgängig zu machen.

In den Folgejahren habe eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für den privat genutzten Gebäudeteil zu Lasten des Unternehmers zu erfolgen. Zu beachten sei, dass allerdings nur 19/20 der Vorsteuern korrigiert werden müssten, wodurch dem Unternehmer ein Vorteil von 1/20 abzüglich dem steuerpflichtigen Eigenverbrauch erwachse.

### **Stellungnahme zur Berufung der Betriebsprüfung vom 13. September 2007**

In der Berufung wurde die Nichtanerkennung von Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung einer Villa bekämpft.

#### **1. Vorsteuern aus 2003**

Die steuerliche Vertretung des Steuerpflichtigen stütze sich in ihrer Argumentation auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Seeling, die die Umsatzsteuerrechtsnorm als gemeinschaftsrechtswidrig qualifiziert. Die steuerliche Vertretung begehrt bei nicht EU-konformer Entscheidung des UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art 234 EG-Vertrag.

Die Betriebsprüfung vertritt weiterhin die Rechtsansicht, dass für den nicht für Unternehmenszwecke genutzten Teil eines Hauses der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG erfolge. Daher sei der Vorsteuerabzug für die privaten Hauserrichtungskosten (im gegenständlichen Fall 72%) nicht zulässig.

## **2. Vorsteuern aus 2004**

### **2.1. Vorsteuern 01.01.2004 bis 30.04.2004**

Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass von Jänner bis April 2004 der Vorsteuerabzug für Hauserrichtungskosten zur Gänze geltend gemacht werden könne, kann seitens der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden, da die tatsächliche erstmalige Innutzungsnahme des Gebäudes erst nach dem 1.05.2004 (im gegenständlichen Fall am 1.08.2006) erfolgt sei. Daher sei der Vorsteuerabzug von Jänner bis April 2004, soweit er im Zusammenhang mit einer nichtunternehmerischen Verwendung stehe zur Gänze wieder rückgängig zu machen.

### **2.2. Vorsteuern ab dem 1. Mai 2004**

Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordnetem Grundstückes stelle keinen Eigenverbrauch dar, daher sei der damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die steuerliche Vertretung stütze sich in ihrer Argumentation auf die Judikatur des EuGH (der Vorsteuerabzug stehe auch für einen dem Unternehmen zugeordneten nicht unternehmerischen Teil grundsätzlich zu). Der Steuerberater begehrt bei nicht EU-konformer Entscheidung des UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art 234 EG-Vertrag.

Zusammenfassend führt der Steuerberater an, dass sich der nach österreichischer Rechtslage vorgesehene nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, dass gänzlich dem Unternehmen zugeordnet sei, als nicht mit den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts vereinbar erweise.

Die Betriebsprüfung ist nach wie vor der Ansicht, dass im geprüften Fall österreichisches Umsatzsteuergesetz anzuwenden sei, und daher der Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerischen Anteil zu versagen sei.

## **Umsatzsteuer 2006 und 2007**

Die Betriebsprüfung habe die Vorsteuerbeträge für den privat genutzten Hausteil in den Jahren 2006 und 2007 zu 72% berichtigt und den erklärten Eigenverbrauch als nicht steuerbar aus den Bemessungsgrundlagen ausgeschieden. Korrespondierend zu dem nicht steuerbaren Eigenverbrauch wurde der damit zusammenhängende Vorsteuerabzug ausgeschlossen und entsprechende Umsatzsteuerbescheide erlassen.

		<b>2006</b>	<b>2007</b>
Vorsteuern gebucht laut FIBU STB.KZL.		149.105,92 €	10.632,37 €

restliche Vorsteuern		1.521,65 €	440,91 €
Summe gebucht Vorsteuern laut FIBU		150.627,57 €	11.073,28 €
Vorsteuern gebucht laut FIBU STB.KZL.		149.105,92 €	
Vorsteuerkorrektur aus Deckungsrücklässen		-3.805,53 €	
Korrigierte Vorsteuern gebucht laut FIBU		145.300,39 €	
Vorsteuern laut Erklärung	100%	145.300,39 €	10.632,37 €
Vorsteueraufteilung laut BP betrieblich	<b>28%</b>	<b>40.684,11 €</b>	<b>2.977,06 €</b>
Vorsteueraufteilung lt. BP privat	<b>72%</b>	<b>104.616,28 €</b>	<b>7.655,31 €</b>
Vorsteuer für betriebliche Nutzung lt. BP		40.684,11 €	2.977,06 €
restliche Vorsteuern lt. BP		1.521,65 €	440,91 €
Vorsteuern gesamt laut BP		42.205,76 €	3.417,97 €
Differenz resultierend aus Vorsteuern privat		104.616,28 €	7.655,31 €
Korrektur Umsatzsteuer		-2.166,42 €	-5.830,38 €

Eigenverbrauch laut Betriebsprüfung			
Umsatzsteuendifferenz lt. Betriebsprüfung gesamt		102.449,86 €	1.824,93 €

Dagegen brachte der Bf. vor:

Die Europäische Kommission habe Österreich im Oktober 2009 aufgefordert, einen europarechtskonformen Zustand herzustellen und somit - der ständigen Rechtsprechung des EuGH folgend jedenfalls ab 1.05.2004 wieder den vollständigen Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude zuzulassen. Die Europäische Kommission betreibe derzeit diesbezüglich ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich.

Das Verfahren befinde sich bereits in der zweiten Stufe und werde bei der Kommission unter dem Aktenzeichen 2005/4327 geführt. Die Kommission spricht dabei von der ständigen Rechtsprechung des EuGH (am bekanntesten wohl die Rechtssache Seeling, wonach ein Steuerpflichtiger zum vollständigen Vorsteuerabzug optieren könne, wenn ein Gegenstand unternehmerisch und privat genutzt werde. Dies selbst dann, wenn der Anteil der unternehmerischen Nutzung sehr geringfügig sei.

Zum Zeitpunkt des EU-Beitritts war in Österreich ein Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile nicht zulässig, was grundsätzlich durch die Standstill-Klausel beibehalten werden konnte. Eine Änderung einer von dieser Klausel umfassten Vorsteuerausschlussbestimmung sei nach den Ausführungen der Kommission nur dahin gehend möglich, dass dieser Vorsteuerausschluss entweder aufgehoben oder in seinem Geltungsbereich verringert werde. Eine Änderung, der zufolge der Ausschluss erweitert oder nach seiner Aufhebung wieder eingeführt werde, sei dagegen nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zulässig.

Österreich habe mit Wirkung zum 1.01.2004 den Vorsteuerausschluss möglicherweise zur Gänze aufgehoben, ihn aber mit Wirkung zum 1.05.2004 wieder eingeführt. Die Kommission gehe folglich davon aus, dass nach österreichischem Umsatzsteuerrecht der Vorsteuerabzug für die relevanten Kategorien von Gegenständen jedenfalls im Zeitraum vom 1.01.2004 bis zum 30.04.2004 möglich wäre, danach aber nicht mehr.

Das bedeute, dass mindestens mit Wirkung ab 1.05.2004 der Geltungsbereich des vorherigen Ausschlusses wiederhergestellt worden sei, was einen Verstoß gegen die 6. MwSt-RL bedeute. Insofern gehe die EU-Kommission unmissverständlich davon aus, dass jedenfalls ab 1.05.2004 der vollständige Vorsteuerabzug zustehen müsse.

Der Bf. beantragt daher die Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 in dieser Hinsicht und Gutschreibung der geltend gemachten Vorsteuern aus der Errichtung des verfahrensgegenständlichen Hauses zu 100 %.



Beantragt wird, folgende Vorsteuern gutzuschreiben:

Jahr 2006	104.616,28 €
Jahr 2007	7.655,31 €
Summe	<b>112.271,59 €</b>

Für die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung (nunmehr Beschwerde) wird die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Sitzung vom 15.10.2014 wurde folgendes ergänzend vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt: Es gäbe mittlerweile VwGH-Literatur zu diesem Thema. Der VwGH habe mittlerweile klargestellt, wie die gemischte Nutzungsdauer zu behandeln sei.

Steuerberater gibt der Vorsitzenden und dem Finanzamt eine schriftliche Zusammenfassung und liest Teile daraus vor. Er verweist im Besonderen auf das Erkenntnis des VwGH vom 2009/15/0100 vom 28.05.2009.

Der Steuerberater ersucht das Bundesfinanzgericht um nochmalige Überprüfung, ob die Gesetzeslage korrekt sei und der Steuerabzug für diesen Zeitraum zustehe, vor allem bezüglich des Zeitraumes 2003 bis zum 30. April 2004.

Die Vertreterin des Finanzamtes betont nochmals, dass die Betriebsprüfung das Haus und die Räume besichtigt habe. Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes sei eine Entscheidung des BFG, das Finanzamt bleibe bei seiner Rechtsansicht.

Steuerberater: Zu den anderen Zeiträumen habe ich nichts mehr vorzubringen. Ich bleibe bei der Anregung zu einem Vorabentscheidungsverfahren.

Vorgelegt wurden in einem Schreiben, welches der Vertreterin des Finanzamtes ebenfalls ausgehändigt wurde, ergänzende Einwände:

### **1. Ausgangslage**

Der Bf. habe ein Haus errichtet, welches gemischt genutzt wurde. Folglich wurde in Anschluss an die Geltendmachung der Vorsteuern eine Außenprüfung gemäß § 149 BAO angesetzt. Die Betriebsprüfung vertrat die Rechtsauffassung, dass für jenen Teil des Neubaus, der privat genutzt wurde, der Vorsteuerabzug nicht zulässig wäre. Die Abgabenbehörde begründete die Versagung des Vorsteuerabzugs, mit dem Hinweis auf die Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG (BGBl 1994/663 idF BGBl I 2003/71).

Mit dem Bundesgesetzblatt BGBl I 2003/134, Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994, wurde die Befreiung für den Eigenverbrauch, im Einklang mit der Rechtsprechung "Seeling" (EuGH vom 8.05.2003, Rs-269/00, Slg. 2003 I-41001) aufgehoben. In der Folge wurde mit dem Gesetz BGBl. I 27/2004, § 12 Abs. 3 Z 3 UStG dahingehend

abgeändert, dass ein Vorsteuerauschluss im Zusammenhang mit jenen Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit der privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes angefallen, mit 1.04.2004 in Kraft treten sollte. Damit wurden die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen, der Wahlfreiheit der Zuordnung von gemischt genutzten Grundstücken, diese auch dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen und den Vorsteuerabzug geltend zu machen, die Wirkung entzogen (vgl. Lennartz, C-97/90, Slg. 1991, Armbrrecht C-291/92, Slg. 1995, I-2775, Baksi C-415/98, Slg. 2001 I-1831; Charles und Charles-Timjens, C-434/03, Slg. 2005, I-7037, Wollny C-72/05, Slg. 2006 I-8297).

Die Folge sei, dass Gemeinschaftsrecht grundsätzlich vereitelt werde.

## **2. Folge der Puffer-Entscheidung**

Mit der Vorlage des VwGH an den EuGH in der Rechtssache Puffer (C-460/07) habe der Gerichtshof die österreichischen Bestimmungen als gemeinschaftsrechtskonform absichern wollen. Insbesondere wollte er folgende Fragen beantwortet wissen.

1. Verstößt die Sechste Richtlinie, insbesondere deren Art. 17 gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz), weil sie bewirkt, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke (Konsum) um rund 5% günstiger erwerben können als andere EU-Bürger, wobei der absolute Betrag dieses Vorteils unbegrenzt mit der Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wohnobjekts steigt? Ergibt sich ein derartiger Vorstoß auch dadurch, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke, welche zumindest geringfügigst für ihr Unternehmen verwenden, um rund 5% günstiger erwerben können als andere Steuerpflichtige, welche ihre privaten Wohngebäude nicht zumindest geringfügigst für das Unternehmen nutzen?
2. Verstößt die in Umsetzung der Sechsten Richtlinie, insbesondere deren Art 17 ergangene nationale Maßnahme gegen Art. 87 EG, weil sie den in Frage 1 angesprochenen Vorteil für die vom Steuerpflichtigen privat genutzten Wohnobjekte zwar jenen Steuerpflichtigen einräumt, die steuerpflichtige Umsätze tätigen, diesen Vorteil aber Steuerpflichtigen mit befreiten Umsätzen vorenthält.
3. Entfaltet Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie weiterhin seine Wirkung, wenn der nationale Gesetzgeber eine Vorsteuerauschlussbestimmung des nationalen Rechts (hier § 12 Abs. 2 Z 1 UStG), die sich auf Art 17 Abs. 6 stützen konnte, mit der ausdrücklichen Absicht ändert, diesen Vorsteuerabschluss beizubehalten, und sich aus der nationalen Sicht des UStG auch ein Beibehalten des Vorsteuerauschlusses ergäbe, der nationale Gesetzgeber aber auf Grund eines erst nachträglich erkennbaren Irrtums über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts (hier Art 13 Teil B Buchst. B der Sechsten Richtlinie) eine Regelung getroffen hat, die - gesondert betrachtet - nach dem Gemeinschaftsrecht (in der durch das Urteil Seeling getroffenen Auslegung des Art 13 Teil B Buchst. B der Sechsten Richtlinie) einen Vorsteuerabzug zulässt?
4. Falls die Frage 3 verneint wird:

Kann es die auf die "Stand-Still-Klausel" des Art 17 Abs. 6 gestützte Wirkung eines Vorsteuerausschlusses (hier § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der nationale Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerausschlüssen (hier § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?

Die ersten beiden Fragen sind für das Verfahren ohne Belang. Die beiden anderen seien von wesentlicher Bedeutung.

### **3. Aussagen des EuGH**

Der Gerichtshof ist im Wesentlichen den Ausführungen der Generalanwältin gefolgt. Im Wesentlichen geht es darum. Gilt die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG, der den Vorsteuerausschluss für jene Ausgaben regelt, die auf Grund der einkommensteuerlichen Vorschriften einem Abzugsverbot unterliegen, als eine im Sinne des Art 17 Abs. 6 2. Halbsatz der 6. MwSt-RL. Der Gerichtshof überlässt es dem nationalen Gericht dies zu entscheiden und macht dies davon abhängig, ob diese Vorschrift autonom ist und von der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG idF des BGBl I 9/1998 unabhängig. Nach Auffassung des Bf. sei die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a die allgemeine Bestimmung und daher die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 die lex specialis, also eine Abhängigkeit gegeben. Die Folge sei, dass eine Berufung auf den Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL, also die Stand-Still Klausel nicht mehr möglich sei, weil mit den Änderungen der Bestimmungen, so auch der Bestimmungen im Rahmen des BGBl I 134/2003 und 27/2004 eine Art historische Versteinerung bewirkt wurde. Dass die Änderungen nach Art und Wirkung den Stillstandsschutz des Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL aufgehoben haben, wurde von der Generalanwältin ausdrücklich vertreten (Schlussanträge von Frau Sharpston RandNr. 77).

### **4. Auffassung des VwGH**

Der Gerichtshof sei in seiner Entscheidung vom 28.5.2009 (GZ 2009/15/0100) nicht von einem Verhältnis von einer allgemeinen Regel zu einer lex specialis ausgegangen, sondern von einer Überlappung der Vorschriften des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a und der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG. Nun, wenn dies richtig sei, dann wäre die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG überflüssig, weil der Vorsteuerausschluss ohnehin durch die allgemeine Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vorgesehen gewesen wäre. Der VwGH habe seine Auffassung auch in den Folgeentscheidungen beibehalten.

### **5. Zusammenfassung**

Die Auffassung des VwGH, dass die Vorschriften überlappend seien, gehe an der Tatsache vorbei, dass eine Abhängigkeit durch die lex specialis für die private Nutzung von Gebäuden erzeugt wurde. Weiters sei die Versagung des Vorsteuerabzugs für den Zeitraum 1.1.2004 - 30.4.2004 ein Eingriff in das Gemeinschaftsrecht, weil wenn dies richtig wäre, hätte man sich unmittelbar auf die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG stützen können, weil die autonom zu wirken hätte, wenn die Auffassung des VwGH richtig sei. Allein der Vollzug zeige, dass die Behörde von der Abhängigkeit der beiden

Vorschriften zueinander, ausgehen. Daher sollte das Bundesfinanzgericht angeregt werden, nochmals ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art 267 AEUV zur Klarstellung der österreichischen Vorschriften.

Der steuerliche Vertreter beantragt abschließend, der Beschwerde hinsichtlich aller strittigen Jahre Folge zugeben.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes**

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

#### **Rechtslage**

**Gemeinschaftsregelung: Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer 877/388/EWG) idF der Richtlinie 2004/66/EG vom 26.4.2004, ABI. Nr. L 168/35**

#### **Lieferung von Gegenständen:**

Nach **Art 5 Abs. 1 der 6. MwSt-RL** gilt als Lieferung eines Gegenstandes, die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Nach **Art 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie** wird einer Lieferung gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben, gleichgestellt. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.

Nach **Art 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie** können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Die Mitgliedstaaten treffen gegebenenfalls die erforderlichen Maßnahmen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist.

#### **Dienstleistungen:**

**Art 2 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie** stellt einer Dienstleistung gegen Entgelt gleich die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein

für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

### **Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug:**

Nach **Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie** legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

Nach **Art 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie** kann vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Die Mitgliedstaaten können zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen - anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen - die Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre.

### **Vereinfachungsmaßnahmen:**

Nach **Art 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie** kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat im Stadium des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

(2) Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, sendet der Kommission einen Antrag zu und übermittelt ihr alle erforderlichen Angaben. Ist die Kommission der Auffassung, dass ihr nicht alle erforderlichen Angaben vorliegen, so teilt sie dem betreffenden Mitgliedstaat innerhalb von zwei Monaten nach Eingang des Antrags mit, welche zusätzlichen Angaben sie benötigt. Sobald die Kommission über alle Angaben verfügt, die ihres Erachtens für die Beurteilung des Antrags zweckdienlich sind, unterrichtet sie den Antrag stellenden Mitgliedstaat hiervon innerhalb eines Monats und übermittelt den Antrag in der Originalsprache an die anderen Mitgliedstaaten.

(3) Innerhalb von drei Monaten nach der Unterrichtung gemäß Absatz 2 letzter Satz unterbreitet die Kommission dem Rat einen geeigneten Vorschlag oder legt ihm gegebenenfalls ihre Einwände in einer Mitteilung dar.

(4) In jedem Fall ist das in den Absätzen 2 und 3 dargelegte Verfahren innerhalb von 8 Monaten nach Eingang des Antrags bei der Kommission abzuschließen.

(5) Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1977 Sondermaßnahmen von der der Art der in Absatz 1 genannten angewandt haben, können sie aufrechterhalten, sofern sie diese der Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen und unter der Bedingung, dass diese Sondermaßnahmen - sofern es sich um Maßnahmen zur Erleichterung der Steuererhebung handelt - dem in Absatz 1 festgelegten Kriterium entsprechen.

## **Nationale Rechtsvorschriften**

### **Steuerbare Umsätze: § 1 Abs. 1 UStG**

#### **Rechtslage bis 2003:**

§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 lautet: der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen;

b) ...

c) "soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 2 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind." Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen (BGBl 1996/56 ab 1996, lit. a leg. cit. BGBl I 2003/134 ab 2004).

#### **Rechtslage ab 2004**

§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 lautet: der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) "soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 2 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind." Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen (BGBl 1996/56 ab 1996, lit. a leg. cit. BGBl I 2003/134 ab 2004).

### **Sonstige Leistung: § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG**

#### **Rechtslage ab 1.01.2004**



§ 3a Abs. 1a UStG 1994 idF BGBl 2003/134 (ab 2004) werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt:

Z 1: Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

#### **Rechtslage ab 1.05.2004**

Mit BGBl I 2004/27 mit Geltung vom 1.05.2004 wurde eingeführt:

"Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes."

#### **Steuerbefreiungen: § 6 Abs. 1 Z 16 UStG**

##### **Rechtslage bis 2003**

In der **Fassung Abgabenänderungsgesetz 1997** gilt die unechte Steuerbefreiung für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken auch für den Eigenverbrauch. Nicht befreit ist die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch (§ 6 Abs. 1 Z 16 erster Teilstrich leg.cit.). Die für steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sonst mögliche Option in die Steuerpflicht ist für den Eigenverbrauch ausgeschlossen (§ 6 Abs. 2 UStG 1994 in der Fassung durch das AbgÄG 1997).

##### **Rechtslage ab 1.01.2004**

Gemäß **§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 idF BGBl I 2003/134** sind die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen, steuerfrei. Nicht befreit ist die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

Nach § 28 Abs. 23 UStG 1994 ist diese Änderung auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 ausgeführt werden bzw. sich ereignen.

#### **Vorsteuerabzug:**

##### **§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBl I 2003/134**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 in der Stammfassung** gelten "Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind".

### **Rechtslage bis 2003**

Mit dem **Abgabenänderungsgesetz 1997**, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde (mit Wirkung ab 1.1.1998) in **§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994** folgender Satz angefügt: *"Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen"*.

Gemäß **§ 12 Abs. 2 UStG 1994** gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

**Z 1. a)** Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

**b)** Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

**c)** Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

**§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idF BGBl. 1999/106** gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Nach **§ 20 Abs. 1 EStG 1988** nicht abzugsfähig sind u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2 lit. a).

Diese Bestimmung ist seit Inkrafttreten des UStG 1994 unverändert geblieben. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Durch das **Steuerreformgesetz 2000**, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1.1.2000 neu gefasst. Danach ergibt sich die (gänzliche) Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen nun unmittelbar aus dem Gesetz. Dem Unternehmer steht es aber frei, Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt zu behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen.

### **Rechtslage ab 2004**

Gemäß **§ 28 Abs. 25 Z 4 UStG** treten die Änderungen des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 in Kraft: § 12 Abs. 2 Z 1 ist auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach Ablauf des der Veröffentlichung der Ermächtigung zu dieser Regelung gemäß Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften folgenden Kalendermonates ausgeführt werden bzw. sich ereignen.

**§ 12 Abs. 2 Z 1 lit a:** Lieferungen und sonstige Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

**§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b:** Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

### **§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 idF BGBl. I 2004/27 (ab 1.05.2004):**

Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen: die Steuer für Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (BGBl. I 2004/27 ab 1.5.2004).

### **Daraus folgt rechtlich:**

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren für die Jahre 2003 bis 2007 ausschließlich die Frage, ob bei einem gemischt genutzten Gebäude (Einfamilienhaus) auch der privat genutzte Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt. und ob durch die Gesetzesänderungen das Beibehalterecht aufgegeben wurde und ob die Verwaltungspraxis gemeinschaftswidrig sei. Unstrittig ist die Verteilung der Nutzfläche und die von der Betriebsprüfung korrigierten Vorsteuerbeträge. Betrieblich genutzt werden 28% und privat für Wohnzwecke 72%. Für den Fall der Abweisung der Beschwerde regt der Bf. die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens an.

### **a) Rechtslage bis 31.12.2003**

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der Stammfassung gelten *"Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind"*.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, wurde (mit Wirkung ab 1.1.1998) in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 folgender Satz angefügt: *"Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen"*.

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der Fassung durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 gilt die unechte Steuerbefreiung für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken auch für den Eigenverbrauch. Nicht befreit ist die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch (§ 6 Abs. 1 Z 16 erster Teilstrich leg.cit.). Die für steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sonst mögliche Option in die Steuerpflicht ist für den Eigenverbrauch ausgeschlossen (§ 6 Abs. 2 UStG 1994 in der Fassung durch das AbgÄG 1997).

Durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1.1.2000 neu gefasst. Danach ergibt sich die (gänzliche) Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen nun unmittelbar aus dem Gesetz. Dem Unternehmer steht es aber frei, Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren (nur) insoweit als für das Unternehmen ausgeführt zu behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Diese Bestimmung ist seit Inkrafttreten des UStG 1994 unverändert geblieben. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2 lit. a).

Gemäß Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (6. MwSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. ... (Unterabsatz 1). Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Unterabsatz 2).

In dem vom Bf. zitierten Urteil vom 8. Mai 2003, Rs. C-269/00, *Seeling*, hat der EuGH seine Rechtsprechung (Urteile vom 11.07.1991, Rs. C-97/90, *Lennartz*, vom 4. Oktober 1995, Rs. C 291/92, *Armbrecht*, ua.) bestätigt, wonach ein Steuerpflichtiger die Wahl habe, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstandes für die Anwendung der 6. MwSt-RL zu seinem Unternehmen gehören solle oder nicht. Entscheide sich der Steuerpflichtige dafür, gemischt genutzte Investitionsgüter insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, so sei die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.

Weiters hat der EuGH im Urteil *Seeling* ausgesprochen, dass die private Nutzung von Wohnraum in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, nicht unter die Steuerbefreiung gemäß Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL (betreffend die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) fällt. Das durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 geschaffene Normengefüge, wonach der Steuerpflichtige ein gemischt genutztes Gebäude zwar zur Gänze dem Unternehmen zuordnen konnte, die (unechte) Steuerbefreiung der Verwendung von Gebäudeteilen für private Wohnzwecke aber zum Verlust des Vorsteuerabzuges führte, hat sich daher als richtlinienwidrig erwiesen. Nach dem Urteil des EuGH vom 23. April 2009 in der Rechtssache C-460/07, *Sandra Puffer*, ist die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 getroffene (nationale) Regelung nicht durch Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt (vgl. Rn 82 ff dieses Urteils, zur dritten Vorlagefrage des VwGH).

Im Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, Zl. 2006/15/0056, hatte der VwGH als vierte und letzte Frage formuliert: *"Kann es die auf die Stand-Still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der 6. RL gestützte Wirkung eines Vorsteuerauschlusses (hier § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerauschlüssen des nationalen Rechts (hier: § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat"?*

In der Begründung des Vorlagebeschlusses führte der VwGH aus, für ein Gebäude, bei dem ein Teil der Räume für private Wohnzwecke und der andere Teil der Räume für das Unternehmen genutzt werde, bewirke jede der beiden Bestimmungen (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 andererseits), dass der Vorsteuerabzug nur für jenen Teil des Gebäudes gewährt werde, der dem Unternehmen diene.

Der VwGH ist in Bezug auf die in den Jahren 1995 bis 1997 bestehende Rechtslage der Auffassung, dass sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gedeckt seien: Obwohl die 2. MwSt-Richtlinie, die (nationale) Vorsteuerauschlüsse für "bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen" zugelassen hatte, für Österreich niemals in Geltung stand, habe sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. 03.2007, 2005/14/0091, mit der "Stand-Still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL in jenem Verständnis befasst, wie es sich aus der 2. MwSt-Richtlinie ergebe und (in Bezug auf "alte" Mitgliedstaaten) den EuGH-

Urteilen vom 5. Oktober 1999, C-305/97, *Royscot*, vom 14.07.2005, C-434/03, *Charles*, und vom 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, zu Grunde liege. Der VwGH habe seine Beurteilung damit begründet, dass Wohnräume für den privaten Wohnbedarf "bestimmte Gegenstände" im Sinne des Urteils *Royscot* darstellten. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei - veranlasst durch das EuGH-Urteil *Armbrecht* - mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 geändert worden. Mit der Neufassung der §§ 12 Abs. 2 Z 1 und 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 habe der Gesetzgeber durch eine Änderung der Gesetzestchnik dem EuGH-Urteil *Armbrecht* entsprechen und gleichzeitig den Vorsteuerauschluss für privat genutzte Gebäudeteile beibehalten wollen. Dass diese Regelungstechnik nicht richtlinienkonform war und für sich allein (ohne Bedachtnahme auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) den Vorsteuerauschluss nicht bewirken konnte, sei erst durch das EuGH-Urteil *Seeling* erkannt worden. Fraglich sei, ob dieser Umstand in Bezug auf die "Stand-Still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL relevant sei und der für privat genutzte Gebäudeteile bestehende Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 weiterhin auf die "Stand-Still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL gestützt werden könne. Falls dies nicht der Fall sei, stelle sich die Frage, ob die mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 vorgenommene Änderung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 allenfalls auch schädliche Wirkungen auf die - hinsichtlich des privaten Wohnraums überlappende - Vorsteuerauschlussbestimmung nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zeitige.

Der EuGH hat die dritte und die vierte Vorlagefrage des VwGH im Urteil vom 23. April 2009 gemeinsam behandelt: Das vorlegende Gericht habe erläutert, dass § 12 Abs. 2 Z 1 und Z 2 lit. a UStG 1994 im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. RL für die Republik Österreich dazu führten, dass der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil eines Gebäudes, nicht aber für dessen privaten Wohnzwecken dienenden Teil gewährt wurde (Rn 89). Insbesondere ergebe sich nach den Angaben des vorlegenden Gerichts aus § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, dass mit Inkrafttreten dieser Rechtsvorschrift Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt galten, als die Entgelte dafür Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Demzufolge sei nach österreichischem Recht zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. RL die Möglichkeit, ein gemischt genutztes Gebäude dem Unternehmen zuzuordnen, im Wesentlichen auf die zu unternehmerischen Zwecken bestimmten Gebäudeteile beschränkt gewesen (Rn 90 und 91). Das vorlegende Gericht habe ferner ausgeführt, dass durch das AbgÄG 1997 zum einen § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 dahin geändert worden sei, dass gemischt genutzte Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, und zum anderen in § 6 Abs. 1 Z 16 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 bestimmt worden sei, dass die Verwendung von Gebäudeteilen für private Wohnzwecke einen "steuerbefreiten Umsatz" im Sinne von Art 13 Teil B Buchst. B Abs. 1 der 6. RL darstelle und damit den Vorsteuerabzug ausschließe. Demzufolge sei zwar nicht auszuschließen, dass die alte und die neue Regelung im Wesentlichen zu den gleichen Ergebnissen führten, doch würden sie auf unterschiedlichen Grundgedanken beruhen und hätten unterschiedliche



Verfahren geschaffen, sodass die Neuregelung den Rechtsvorschriften, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL bestanden, nicht gleichgestellt werden könne. Insoweit sei es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorgenommen habe (Rn 92 bis 94). In Rn 95 bis 97 des Urteils heißt es sodann:

"Was schließlich die Frage angeht, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 auswirkt, an dem keine Änderungen vorgenommen wurden, so hängt ihre Beantwortung davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind.

Wäre § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nämlich nicht unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 anwendbar, so hätte dies zur Folge, dass sich eine Unzulässigkeit von Z 1 auch auf Z 2 lit. a auswirken würde. Handelt es sich dagegen um eine autonom anwendbare Bestimmung, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestand und seither nicht geändert wurde, findet die Ausnahme in Art 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, die Tragweite der in Rede stehenden nationalen Bestimmungen zu ermitteln."

Im Urteilstenor ist die Antwort des EuGH auf die dritte und die vierte Vorlagefrage wie folgt formuliert:

"Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Ausnahme nicht für eine nationale Bestimmung gilt, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind; dies zu ermitteln ist Sache des nationalen Gerichts."

Im Erkenntnis vom 28.05.2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof diese Beurteilung dahin vorgenommen, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar sei. Nach einkommensteuerlichen Grundsätzen sei für Zwecke der Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes (in einen betrieblichen und einen privaten Teil) zunächst jeder Raum nach der überwiegenden Nutzung als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Danach richte sich das Aufteilungsverhältnis. Von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienende Räume (wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus) beeinflussten das Aufteilungsverhältnis nicht, vielmehr

werde das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt. Entscheidende Bedeutung komme sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 seien in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet seien, die auf eben diese Räume entfallenden Umsatzsteuern vom Vorsteuerausschluss umfasst. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen sei, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung finde, ergebe sich der anteilige Vorsteuerausschluss daher (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Damit hat der VwGH die Tragweite des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und dessen Verhältnis zur Z 1 leg.cit. festgelegt.

Die - in der Fachliteratur unterschiedlich aufgenommene, mithin auch als "dogmatisch kreativ" (Beiser, *Der Vorsteuerabzug für Gebäude*, SWK 2009 S 627) bezeichnete - Lösung des VwGH setzt voraus, dass die "Stand-still-Klausel" des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL zumindest die (unverändert gebliebene) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 deckt. Im Vorlagebeschluss hatte der VwGH seine schon früher vertretene Rechtsauffassung, dass Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL sowohl auf die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 als auch auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Anwendung finde, nochmals begründet. Der EuGH hat sich im Urteil vom 23.04.2009 weder zu diesen Ausführungen des vorlegenden Gerichts geäußert noch hat er - im gegebenen Zusammenhang - auf seine zu Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL ergangene Vorjudikatur (Urteile *Royscot*, *Charles und Charles-Tijmens* sowie *Uudenkaupungin kaupunki*) Bezug genommen. Dabei entspricht es durchaus der Entscheidungspraxis des EuGH, in Vorabentscheidungsverfahren "alle Hinweise" zu geben, die er für erforderlich hält, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben (siehe aus letzter Zeit etwa das Urteil vom 18. Juni 2009, C-566/07, *Stadeco BV*, Rn 43 mit weiteren Hinweisen). Die Antwort des EuGH auf die dritte Vorlagefrage (nach den Auswirkungen der durch das AbgÄG 1997 erfolgten Änderungen des § 12 Abs. 2 Z 1) impliziert, dass der Gerichtshof - wie bereits die Generalanwältin in Rn 73 der Schlussanträge vom 11. Dezember 2008 - den im Vorlagebeschluss näher dargestellten Standpunkt des VwGH hinsichtlich der Anwendbarkeit der "Stand-Still-Klausel" auf die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 teilt. Die Anwendbarkeit dieser Ausnahmebestimmung auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 hat der EuGH in Beantwortung der vierten Vorlagefrage schließlich nur mehr von einer - vom vorlegenden Gericht zu ermittelnden - allfälligen Wechselbeziehung zu § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 abhängig gemacht.

§ 20 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der Vorsteuerausschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Eine Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. bedarf es nicht.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, EV 2007/0008, als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Im vorliegenden Fall ergibt sich der Vorsteuerauschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken des Bw. dienenden Gebäudeteiles bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerauschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Nach dem EuGH-Urteil vom 23.04.2009, C-460/07, "Puffer" und dem VwGH-Erkenntnis vom 28.05.2009, 2009/15/0100 erachtet der Senat die im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage als geklärt. Eines neuerlichen Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art 234 EG bedurfte es nach Meinung des Senates nicht.

Die nach Einbringung der gegenständlichen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 3.08.2007 ergangene Rechtsprechung des EuGH und des VwGH hat die Rechtslage im Bereich gemischt genutzter Liegenschaften wie folgt neu interpretiert:

Im Urteil vom 23.04.2009, C-460/07, "Puffer" hat der EuGH das nationale Gericht (den VwGH) dazu angehalten, zu prüfen, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 auch auf die Anwendbarkeit von Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auswirkt und ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (Rz 95). Ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine autonom anwendbare Bestimmung, findet die Ausnahme in Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung (Rz 96).

In der Entscheidung vom 28.5.2009, 2009/15/0100 (zur Rs "Puffer") hat der VwGH ausgesprochen, dass

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zu sehen ist und
- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Ist das Ausmaß der privaten Nutzung nicht strittig, bedarf es auch keiner weiteren detaillierten Untersuchung der Aufteilung.

Aus dem vorab Gesagten ergibt sich unmissverständlich, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe dazu insbesondere Sarnthein, ÖStZ 2009/695; RdW 2009/467; Beiser SWK 2009, S 627; Prodinger SWK 2009, S 631). Der VwGH hat diese Rechtsansicht in einer weiteren Entscheidung vom 8.7.2009, 2009/15/0103 bestätigt, sodass inzwischen von einer gefestigten Rspr auszugehen ist (siehe zB auch die jüngste Rechtsprechung des UFS vom 17.11.2009, RV/1030-W/05; UFS 9.12.2009, RV/1036-W/05; UFS 11.1.2010, RV/0572-G/05; UFS 9.2.2010, RV/0310-S/04; UFS 10.2.2010, RV/0191-W/10; UFS 12.2.2010, RV/0947-G/07; UFS 22.2.2010, RV/0579-L/05 uva.).

Soweit sich der Vorsteuerabzug auf neuere Argumente der Lehre stützen will, verhelfen auch diese der Rechtsansicht des Bf. nicht zum Durchbruch:

Das gegen Österreich in Gang gesetzte Vertragsverletzungsverfahren betrifft grundsätzlich Veranlagungsjahre ab 2004 (s. IP/09/1638; Wagner SWK 2009, S 1004) und hat daher für das Veranlagungsjahr 2003 Fall keine Bedeutung.

Soweit darauf Bezug genommen wird, der VwGH hätte bei seiner Vorlage den EuGH nicht ordnungsgemäß befragt, weil er die Frage nicht gestellt habe, ob § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den Vorgaben des Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie entspricht, ist festzustellen, dass der VwGH diese Frage schon lange vor seiner Vorabentscheidung vom 24.9.2007 als geklärt angesehen hat:

Bereits in der Entscheidung vom 28.10.2004, 2001/15/0028 - also noch vor der für die EuGH-Vorlage maßgeblichen UFS-Entscheidung vom 2.3.2005, RV/1186-L/04 - nimmt der VwGH bei einem Wohnhaus auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ausdrücklich Bezug und führt folgendes aus: "Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG keine Bedenken bestehen. Anders als im Fall ..... hat der auf die im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) in Österreich zum 1. Januar 1995 bereits unverändert bestanden (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 iVm 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie berechtigt, die im Beschwerdefall anzuwendende Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten, wobei im Sinne der Rspr C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg. 1982, S. 3415 ff.) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art 234 EG abgesehen werden konnte."

Der VwGH hat damit schon 2004 klargestellt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG seiner Ansicht nach vom Beibehaltungsrecht gedeckt ist.

Dies wird ergänzt durch das Erkenntnis vom VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091, wo in den Entscheidungsgründen ausgeführt wird: " Dem privaten Wohnbedarf dienende

Wohngebäude können durch zwei Vorsteuerauschlussregelungen des § 12 Abs. 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung erfasst werden. Sie führen einerseits iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 .... sind. Der private Wohnraum zählt nämlich, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bzw 2 lit. a EStG .....

Dem privaten Wohnbedarf dienende Wohngebäude sind aber auch der ganz allgemein Gebäude erfassenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG subsumierbar. .... Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen. Für Zwecke dieser Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum ... als betrieblicher oder privater Raum einzustufen."

Zur Frage der Einstufung von Wohnräumen stellt der VwGH schon hier fest, dass Wohnräume (für den privaten Wohnbedarf gestaltetes Wohnhaus, Villa, Bungalow, Eigentumswohnung) "bestimmte Gegenstände" iSd Rn 22 des Urteil Royscot u.a. darstellen.

Zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG führt der VwGH nochmals an, dass dieser Ausschluss im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in Österreich bereits unverändert bestanden hat.

Aufgrund der beiden angeführten Entscheidungen gab es für den VwGH gar keine Veranlassung, dem EuGH bezüglich des Beibehaltungsrechtes dezidierte Fragen zu stellen. Vielmehr hat er - folgerichtig - seine Rechtsansicht in der Vorabentscheidung dem EuGH im Zusammenhang ausführlich dargestellt. Dieser Darstellung wurde in keiner Weise widersprochen.

Dem Generalanwalt oder dem EuGH wäre es freigestanden, allfällige Zweifel an dieser Auslegung dem VwGH mitzuteilen.

Denn es wäre geradezu widersinnig, anzunehmen, dass der Generalanwalt und der EuGH bei ihrer Auslegung im Rahmen der an sie herangetragenen Vorabentscheidung die Frage des Beibehaltungsrechtes in keiner Weise in ihre Überlegungen miteinbezogen haben.

In der Rz 25 der vom VwGH initiierten Vorabentscheidung vom 24.9.2007 führt der Gerichtshof an, Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens sei die unter Punkt II dargestellte - durch das AbgÄG 1997 gestaltete - Rechtslage. Für diese sei kennzeichnend, dass "die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (betreffend Gegenstände der Lebensführung) seit Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie für Österreich mit dem Beitritt Österreichs zur EU unverändert beibehalten worden sei. Die Bestimmung scheine daher durch die sogenannte Stand-Still-Klausel des Art 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt."

In Rz 34 verweist der VwGH auf die Entscheidung vom 26.3.2007, 2005/14/0091.

In Rz 35 führt der VwGH aus, er sei zur Auffassung gekommen, dass sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch die Stammfassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gedeckt seien. Er begründe seine Beurteilung damit, dass Wohnräume für den privaten Wohnbedarf "bestimmte Gegenstände" iSd Rn 22 des Urteils Royscot darstellten.

Damit hat der VwGH wohl unmissverständlich seine rechtliche Position und die dahinterstehende Grundlage (Urteil Royscot) benannt, ebenso hat er klar dargelegt, dass Wohnräume als "bestimmte Gegenstände" angesehen werden können.

Die Generalanwältin führt im Schlussantrag vom 11.12.2008 zur Rs 460/07 in Rn 79 und 80 auf den Einwand des Bf. - § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 finde keine Anwendung auf Aufwendungen für die Errichtung eines Hauses - an, es sei "Sache des nationalen Gerichts, die Bedeutung der in Rede stehenden Vorschrift zu bestimmen. Handle es sich um einen selbständigen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, der vor 1995 Geltung gehabt habe und seither nicht geändert worden sei, werde er von der Stand-Still-Klausel erfasst."

Im Urteil vom 23.4. 2009, Rs 460/07, "Puffer" wird in den Rn 89, 91 und 96 bis 97 auf die maßgebende - und auch von Generalanwalt und EuGH nicht bestrittene - innerstaatliche Rechtslage hingewiesen: Sowohl § 12 Abs. 2 Z 1 und 2 lit. a UStG 1994 hätten dazu geführt, dass der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil eines Gebäudes, nicht aber für den privaten Wohnzwecken dienenden Teil gewährt worden sei (Rn 89). Im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie sei die Möglichkeit auf die zu unternehmerischen Zwecken bestimmten Gebäudeteile beschränkt gewesen, ein gemischt genutztes Gebäude dem Unternehmen zuzuordnen (Rn 91). Daher sei die Autonomie der Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu prüfen (Rn 96, 97).

Angesichts dieser angeführten Umstände und Darlegungen in Schlussantrag und Urteil "Puffer" bleibt für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel darüber, dass Generalanwalt und EuGH sowohl die Fragestellung des Beibehaltungsrechtes, des Begriffes der "bestimmten Gegenstände" als auch die Frage des Verhältnisses der beiden umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen und ihrer Beziehung zueinander in ihre Überlegungen weitgehend miteinbezogen und - soweit nicht auf die nationale Auslegungsautonomie zu verweisen war - auch die Überlegungen des VwGH umfassend durchdacht und auch gebilligt haben. Andernfalls - wenn nämlich massive Zweifel am Beibehaltungsrecht bestanden hätten - ergäbe der Auftrag zur Prüfung der autonomen Anwendung von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG wenig Sinn. Vielmehr hätte der Gerichtshof bei bestehenden Zweifeln seinerseits - auch wenn es ihm nicht obliegt, das nationale Recht auszulegen - im Geiste der Zusammenarbeit mit den nationalen Gerichten (so wörtlich der Generalanwalt im Schlussantrag zu C-538/08, "X Holding BV", Rn 43) Hinweise formulieren müssen, die erforderlich sind, um eine sachdienliche Antwort zu geben.

Was die Frage des Begriffes der "bestimmten Gegenstände" und deren Anwendung auf Wohnräume betrifft ist auf folgendes hinzuweisen:

Der VwGH verweist hier in der Entscheidung vom 26.3.2007, 2005/14/0091, insbesondere auf Rn 25 des Urteils Royscot und der Formulierung ... "als es sich bei Fahrzeugen um Gegenstände handelt, die ihrer Natur nach ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können."

Dazu führt Aigner in SWK 2009, S 818 aus, die Zulässigkeit der Anwendung des Beibehaltungsrechtes des Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie auf Wohnräume, die erst durch Nutzung zu bestimmten Gegenständen würden, erscheine im Hinblick auf die bisherige Rspr des EuGH fraglich. Abgestellt werde dort auf die "Natur des erworbenen Gegenstandes" und nicht auf dessen Verwendung oder Einzelheiten der Verwendung. Sei dies aber unklar, bestehe eine Vorlageverpflichtung.

Auch andere Literaturstellen beziehen sich auf die Frage der Natur des erworbenen Gegenstandes und der damit verbundenen Unklarheit.

Im Urteil vom 30.3.2006, Rs C-184/04, "Uudenkaupungin kaupunki", Rn 49 verweist der EuGH auf die "Natur des erworbenen Gegenstandes" und die Entscheidung Royscot, Rn 21 bis 25.

In EuGH 5.10.1999, C-305/97, Rs Royscot, Rn 25 ff. wird auf Fahrzeuge abgestellt, die ihrer Natur nach ... ganz oder teilweise ... für den privaten Bedarf .... verwendet werden können. Zieht man weiters den Schlussantrag der Generalanwältin vom 23.10.2008 in der Rs C-371/07, "Danfoss" heran, so wird in Rn 38 darauf verwiesen, dass bei Art 17 Abs 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bei bestimmten Arten von Ausgaben vermutet werden darf, dass sie zu bestimmten Zwecken erfolgen. Im Urteil vom 23.4.2009, Rs C-74/08, "PARAT Automotive Cabrio", Rn 27 wird festgelegt, dass ein Recht auf Abziehbarkeit der Mehrwertsteuer auf jeden Fall nicht für diejenigen Ausgaben gilt, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. In Rn 28 wird keine Ermächtigung für eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug konstatiert, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen "unabhängig von Art und Zweck" Anwendung findet.

Es stellt sich daher die Frage, wie sich die "Natur eines Gegenstandes" konkretisiert. Zunächst ist dies ein auszufüllender - unbestimmter - Rechtsbegriff, der ebenso wenig aussagekräftig ist, wie der Begriff der "Natur der Sache". Die Verwendung des Gegenstandes soll das nach der Lehre nicht sein (siehe dazu auch Rn 47 der Schlussanträge vom 28.1.2010 betreffend Rs C-538/08 und C-33/09, "X Holding BV"). Generalanwalt und EuGH haben aber bereits mehrfach in verschiedenen Zusammenhängen auf Umschreibungen zurückgegriffen, die mit der Zweckbestimmung (bzw Verwendung) zu tun haben. Analog der Darstellung des Generalanwalts in der Rs "Danfoss" kann zumindest eine Vermutung angestellt werden, ob die "Natur eines Gegenstandes" nicht auf betriebliche, sondern auf private Zwecken hinweist. Denn in irgendeiner Form wird man die "Natur des Gegenstandes" wohl mit realen Gegebenheiten des Gegenstandes verknüpfen müssen, soll der bezeichnete Begriff nicht

ein leeres Wortspiel bleiben. So hat der EuGH sowohl bei den Kraftfahrzeugen in der Rs "Royscot" (Rn 25) die Bestimmung der "Natur des Gegenstandes" aus der Verwendung für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals geschöpft, als auch in der Rs C-74/08, PARAT" auf "Art und Zweck" hingewiesen.

Beim gegenständlichen Fall kann ebenfalls zumindest vermutet werden, dass ein Einfamilienhaus grundsätzlich privaten Zwecken dient, zumal dann, wenn das auch bei Kraftfahrzeugen angenommen werden kann. Einfamilienhäuser sind - was die Natur des Gegenstandes anbelangt - wohl als "hinreichend bestimmt" anzusehen. Nichts anderes hat der VwGH angenommen.

Dem stehen die vom Bf. im Verfahren erwähnten Schlussanträge vom 28.1.2010, Rs C-538/08 und C-33/09, "X Holding BV" nicht entgegen:

Zwar sollen (zusammengefasst) nach diesen Ausführungen die Zwecke nicht Teil der Begriffsbestimmung für den Begriff "bestimmte Gegenstände" sein (Rn 52), vielmehr soll zu prüfen sein, ob die Ausgabenarten, die durch die fragliche Regelung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, hinreichend bestimmt definiert sind, dh. nach der Natur der Gegenstände eingegrenzt sind (Rn 58). Dies nimmt der Generalanwalt auch für 30 Fahrzeuge, die der Bereitstellung privater Transportmöglichkeiten für das Personal dienen, für die Verabreichung von Speisen und Getränken an das Personal und für die Beschaffung von Wohnraum für das Personal, an. Nur für undifferenziert an Dritte abgegebene Werbegeschenke oder Ausgaben für Sport und Vergnügen für das Personal, sieht der Generalanwalt einen Ausschluss nicht als gerechtfertigt an. Auch der Generalanwalt konnte in seinem Schlussantrag keine inhaltlich überzeugenden Ausführungen zur Frage der Bestimmbarkeit des Begriffes "bestimmte Gegenstände" erbringen, sondern hat selbst wiederum zumindest indirekt die jeweiligen Zwecke (Verwendung für das Personal) miteinbezogen und zwar mit der Intention - ohne dies auszusprechen - dass bei den von ihm genannten Gegenständen offenkundig die Vermutung für eine Subsumption unter den Begriff "des bestimmten Gegenstandes" spricht, nämlich dann, wenn die Gegenstände klar erkennbar und von vorneherein privaten Zwecken des Personals zugewendet werden sollen.

Der EuGH hat in seinem nunmehr ergangenen Urteil vom 15.4.2010, Rs C-538/08 und C-33/09 auch die vom Generalanwalt noch für nicht ausschussfähig gehaltenen Werbegeschenke sowie die Kosten für Sport und Vergnügen als hinreichend bestimmt und als mit der Ausnahmeregelung nach Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie vereinbar angesehen. Dabei verweist er einerseits selbst auf die Rs PARAT und das Verbot einer Beschränkung für jede Art von Ausgaben "unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck" ohne sich weitergehend zur Konkretisierung zu äußern und andererseits auf Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie, wonach Ausgaben vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden können, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügen und Repräsentationsaufwendungen.



Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges für gemischt genutzte Gebäude ist in jedem Fall von der Sechsten Richtlinie gedeckt, da derartige Gegenstände (hier Einfamilienhaus) den im obigen Urteil angeführten mindestens gleichzusetzen sind und von vorneherein einen nicht streng geschäftlichen Charakter aufweisen.

Ungeachtet der Frage, ob nunmehr auf den Gegenstand (seinen Zweck, seine Definition) oder die mit diesem zusammenhängende Ausgabe abgestellt werden muss, ist für das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen, welcher Unterschied zwischen privat verwendeten - und nun schon mehrfach (sowohl in Rs Royscot, als auch in Rs X Holding BV) zur Beurteilung herangezogenen - Fahrzeugen (sowie den weiteren in diesem Urteil angeführten Gegenständen bzw Dienstleistungen) und einem privat verwendeten Einfamilienhaus hinsichtlich deren Bestimmbarkeit bestehen soll. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sind Ausgaben für derartige Gegenstände keine abzugsfähigen Aufwendungen. Nach Ansicht des VwGH - die durch die bisherige EuGH-Rspr nicht widerlegt, sondern bestätigt wird - liegt damit eine ausreichende "Bestimmbarkeit" vor.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich zuletzt auch nicht der Rechtsmeinung Aigner (SWK 2009, S 818) an, dass wegen der bisherigen Nichtanwendung der Bestimmung eine Befragung des EuGH notwendig gewesen wäre, weil zu klären ist, ob eine bisher nicht angewandte Vorschrift unter das Beibehaltungsrecht fällt. Dazu ist feststellen, dass der VwGH einerseits in seiner Vorabentscheidung vom 24.9.2007 bereits darauf hingewiesen hat, dass es stets die Absicht der Mitgliedstaaten - und zwar schon bei Schaffung der Sechsten Richtlinie - war, zu vermeiden, dass private Wohngebäude von Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug führen. Er konstatiert daher zunächst einen gemeinsamen Willen der Mitgliedstaaten und des Beitrittslandes Österreich, ein derartiges Szenario nicht eintreten zu lassen. Andererseits bestand zum Beitrittszeitpunkt eine Bestimmung - § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG - die diesen Willen auch verkörpert hat. Die bereits zitierte VwGH-Entscheidung VwGH vom 28.10.2004, 2001/15/0028, in der auf diese Bestimmung Bezug genommen wurde, betrifft die Veranlagung 1998. Die Entscheidung vom 26.3.2007, 2005/14/0091 betrifft sogar die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997. Damit wurde aber die bezeichnete Norm schon kurz nach dem EU-Beitritt (ab 1995) nach der Rechtsprechung des VwGH genau für jene Leistungen herangezogen, die nunmehr Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens und der dazu ergangenen Judikatur (Puffer) waren.

Von einer Norm, die für Zeiträume ab dem EU-Beitritt permanent in der Rechtsprechung der Höchstgerichte vorkommt, kann aber nicht behauptet werden, dass sie einer Nichtanwendung anheim gefallen ist, die einer Auslegung durch den EuGH bedarf.

Da das Bundesfinanzgericht keine Zweifel an der Rechtsrichtigkeit der Rechtsprechung von EuGH und VwGH hat, war auch kein Vorabentscheidungsverfahren durchzuführen.

Der Vorsteuerabzug war aus den bezeichneten Gründen für 2003 nicht zuzulassen. Die Beschwerde erweist sich für das Jahr 2003 als unbegründet und war daher abzuweisen.

#### **b) Rechtslage 1.01.2004 - 30.04.2004**

§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 lautet: der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen;

b) ...

c) "soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 2 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind." Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen (BGBl. 1996/56 ab 1996, lit. a leg. cit. BGBl. I 2003/134 ab 2004).

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 idF BGBl. 2003/134 (ab 2004) werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt:

Z 1: Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Die bisher im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 enthaltene Regelung des Nutzungseigenverbrauchs wurde dadurch beseitigt, dass nunmehr der bisher in lit. c geregelte Aufwandseigenverbrauch in lit. a normiert wird. Im Gegenzug wurde § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 eingefügt, nach welchem ua. die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird.

Damit wurde die Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen. Es könnte somit argumentiert werden, dass laut Ansicht des EuGH (sowie ihm folgend des VwGH) nach der Richtlinie für den privaten Nutzungsanteil der Vorsteuerabzug zusteht, weshalb nunmehr auch innerstaatlich der diesbezügliche Vorsteuerabzug zugestanden und folglich das Recht auf Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses aufgegeben wurde.

Dies trifft jedoch insofern nicht zu, als innerstaatlich aufgrund des unverändert weitergeltenden § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für (überwiegend) private genutzte Räume der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Mangels Vorsteuerabzuges ist die Privatnutzung somit nicht einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt und berechtigt daher auch nicht über diesen Weg zum Vorsteuerabzug.

Dem Argument, nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genüge schon der teilweise Vorsteuerabzug, damit die Privatnutzung als (steuerpflichtige) Leistung fingiert wird, womit dann doch für den privaten Nutzungsanteil der Vorsteuerabzug zusteht, wäre entgegenzuhalten, dass Beurteilungseinheit der einzelne Raum ist, für den ohnehin nur der gänzliche oder gar kein Vorsteuerabzug zustehen kann. Überdies würde besagte

Argumentation auf folgendes absurde Ergebnis hinauslaufen, dass nämlich der volle Vorsteuerabzug zusteht, weil der teilweise Vorsteuerabzug zusteht. Weiters hat der UFS bereits in seinen Entscheidungen vom 10.8.2005, RV/0826-L/04, RV/1068-L/04 und RV/0163-L/05, dargelegt, dass der in Art 5 Abs. 6 und Art 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL genannten Bedingung "wenn" die Bedeutung von "insoweit" beizulegen ist. Aus denselben Gründen ist dem im § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 enthaltene Passus "... Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ..." die Bedeutung von "... Gegenstandes, insoweit dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, ..." beizulegen. Auch deswegen ginge die angeführte Argumentation ins Leere.

### **Beibehaltungsrecht**

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Sechsten Richtlinie, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, für mehrwertsteuerliche Zwecke die Wahl hat, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein Investitionsgut, das sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, als Unternehmensgegenstand zu behandeln, so ist die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. In einem solchen Fall führt allerdings das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung entrichteten Mehrwertsteuer zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 16. Februar 2012, C-594/10, Laarhoven, Rn 25ff).

Der Grundsatz des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer wird aber durch die Ausnahmebestimmung des Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie eingeschränkt. Nach dieser Bestimmung sind die Mitgliedstaaten berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat festlegt, bei welchen Ausgaben dieses Recht nicht gilt (vgl. das Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-74/08, Parat Automotive Cabrio, Rn 21).

Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen ein, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Da diese Bestimmung als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen ist, ermächtigt sie die Mitgliedstaaten nicht dahin, eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck Anwendung finden kann (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. April 2010, C-538/08 u.a., X Holding BV u.a., Rn 42f).

Die den Mitgliedstaaten nach Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit setzt voraus, dass die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisiert ist, damit sichergestellt ist, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (EuGH, X Holding BV u.a., Rn 44). Der EuGH hat in diesem Urteil ausgesprochen, dass Art 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.04.1967 und Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von "privaten Transportmöglichkeiten", "Speisen" und "Getränken", "Wohnraum" sowie von "Sport und Vergnügungen" für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen von "Werbegeschenken" oder "andere Zuwendungen" vorsieht (vgl. dem gegenüber die Schlussanträge des Generalanwalts in dieser Sache, Rn 49ff). Weiter hat der EuGH in diesem Urteil ausgesprochen, dass Art 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

Die Sechste Richtlinie ist für Österreich am 1.01.1995 in Kraft getreten. Was die Anwendbarkeit von Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie angeht, ist daher auf diesen Zeitpunkt abzustellen (vgl. das Urteil des EuGH vom 23.04.2009, C-460/07, Sandra Puffer, Rn 88).

Wie aus den Ausführungen des EuGH und auch des Generalanwalts im Verfahren X Holding BV u.a. hervorgeht, ist die Frage, ob ein Vorsteuerauschluss wirksam normiert wird, hinsichtlich der einzelnen Ausgabenart zu prüfen. Entscheidend ist daher, ob die hier zu prüfenden Ausgaben ausreichend bestimmt sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Kosten für den privaten Wohnraum können demnach bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden (VwGH vom 13.10.1993, 93/13/0129, mwN).

Der EuGH hat eine Norm, die Ausgaben für die Beschaffung von Wohnraum für das Personal des Unternehmers vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen hat, als hinreichend umschrieben angesehen (X Holding BV u.a., Rn 50). Für privaten Wohnraum des Steuerpflichtigen kann nicht anderes gelten. Auch im Urteil des EuGH, Sandra Puffer, Rn 96, wurde ausgeführt, dass die Ausnahme in Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Anwendung findet; dies lediglich unter der Voraussetzung, dass es sich um eine autonom anwendbare Bestimmung handelt.

Der EuGH hat zu X Holding BV u.a. ausdrücklich ausgesprochen, dass es unbedenklich ist, wenn die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke abgezogen werden darf (vgl. ebenso das Urteil des EuGH vom 14. Juni 2001, C-345/99, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik, wonach eine Einschränkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges auf Fahrzeuge, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden, rechtmäßig ist).

### **c) Rechtslage ab 1. Mai 2004**

Mit BGBl. I 2004/27 mit Geltung vom 1.5.2004 wurde dem § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 ein Satz angefügt, nach welchem "Z 1 nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks gilt".

Dem § 12 Abs. 3 UStG 1994 wurde folgende Z 4 angefügt: "Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen: .....die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht".

Damit ist innerstaatlich jedoch nur klargestellt worden, dass für die private Nutzung nach wie vor kein Vorsteuerabzug zusteht.

Daran würde sich selbst dann nichts ändern, wenn (wie in der Berufung ausgeführt) der letzte Satz des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar wäre, weil bereits nach der Grundnorm (siehe oben Rechtslage 1. Jänner bis 30. April 2004) der Vorsteuerabzug für die private Nutzung nicht zusteht.

Die für die Jahre ab 2004 begehrten Vorsteuern betreffend die privat genutzten Gebäudeteile stehen daher nicht zu. Die Privatnutzung ist somit gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 auch nicht zu besteuern.

### **d) Rechtslage 2005 -2007**

Mit den Erkenntnissen, VwGH vom 28.6.2012, 2009/15/0222 und VwGH vom 28.6.2012, 2009/15/0217 hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass auch für die Jahre ab 2004 hinsichtlich des Anteils, den überwiegend privat genutzte Räume am Gebäude haben, infolge des vom Beibehaltungsrecht (Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) gedeckten § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG kein Vorsteuerabzug zusteht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ausgesprochen hat, ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Gebäude als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss daher aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf es nicht, womit die Änderung der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich § 12 Abs. 2

Z 1 UStG 1994 für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unerheblich ist (vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 in der Rs C-460/07, Puffer Rz 95 f).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist in seinem Normenbestand demgegenüber unverändert geblieben. Eine Änderung bestehender Rechtsvorschriften durch den nationalen Gesetzgeber hat diesbezüglich nicht stattgefunden.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass auch für die Streitjahre ab dem Jahr 2005 hinsichtlich des Anteils, den die überwiegend privat genutzten Räume am Gebäude haben (72%), infolge des vom Beibehaltungsrecht (Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) gedeckten § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG kein Vorsteuerabzug zusteht. Im Beschwerdefall besteht die unternehmerische Nutzungsquote (unbestritten) 28%, sodass der Vorsteuerabzug - wie vom Finanzamt vertreten - nur in diesem Ausmaß zusteht.

Die Beschwerde erweist sich für die Jahre 2005 bis 2007 ebenfalls als unbegründet und war daher abzuweisen.

#### **e) Vorabentscheidungsverfahren**

Ein in diesem Zusammenhang im Jahr 2009 eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren wurde von der Kommission eingestellt, weil die österreichische Rechtslage mit 1.01.2011 auf Grund des neu geschaffenen Art 168a MwSt-RL ohnehin unionsrechtskonform ist.

#### **Art 168a MwStSystRL idF RL 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 (ABl L 10/14; 15.1.2010)**

*Abs. 1: „Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.*

*Ändert sich der Verwendungsanteil eines Grundstücks nach Unterabsatz 1, so werden diese Änderungen abweichend von Artikel 26 nach den in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Vorschriften zur Anwendung der in den Artikeln 184 bis 192 festgelegten Grundsätze berücksichtigt“.*

**Abs 2:** *„Die Mitgliedstaaten können Absatz 1 auch auf die Mehrwertsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit von ihnen definierten sonstigen Gegenständen anwenden, die dem Unternehmen zugeordnet sind.“*

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen bestand seitens des erkennenden Senates keine Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes. Somit war das Bundesfinanzgericht bereits aus diesem Grund nicht verhalten, die gegenständliche Rechtssache dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Der erkennende Senat hat sich im gegenständlichen Fall mit der Rechtsproblematik eingehend auseinandergesetzt und festgestellt, dass beim Einbringen der Beschwerde (zum damaligen Zeitpunkt Berufung) die Rechtslage noch ungewiss war. Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Einbeziehung der Rechtsprechung des EUGH ist diese Rechtsfrage nun einheitlich entschieden und ist der Vorsteuerabzug für alle Rechtslagen nicht zu gewähren.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

, am 26. Jänner 2015